

УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ” - ШТИП

ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

Студиска програма Финансиско известување и ревизија



Магистерски труд на тема:

**Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична,
ефективна и ефикасна ревизија**

Ментор:

Проф. д-р Јанка Димитрова

Изработил:

Фросина Коцевска

Штип, септември, 2018

Абстракт:

Во услови на слободното движење на стоки, капитал, работна сила и информации, светот станува место кое нуди неограничени можности за раст и развој на светската економија. Во глобални рамки, капиталот се сели во потрага по сè поевтини ресурси и работна сила, со цел максимизирање на профитот.

Физичките и правни лица се соочуваат со изборот каде да ги вложат своите парични средства. „Најдобар предуслов за донесување одлука каде да се вложат паричните средства е имањето информации и увид во релевантни и кредибилитетни податоци за субјектот во кој сакаме да ги вложиме парите, но уште подобро е доколку тие информации и податоци се потврдени од луѓе кои се високостручни, професионални, објективни и независни – ревизори”.

Поради големината на субјектите и обемот на трансакциите не е можно да се изврши стопостотна ревизија на сите ставки и трансакции. Една од алатките која наоѓа голема примена во процесот на ревизија е методот на примерок. Овој метод им заштедува време, труд, пари и ресурси на ревизорите при истражувањето и притоа истовремено им овозможува да изградат високо стручно, квалитетно и веродостојно мислење за информациите приложени во финансиските извештаи. Примената на овој метод со своите поволности придонесува за остварување на економична, ефикасна и ефективна ревизија.

Клучни зборови: ревизија, информации, финансиски извештаи, ревизорски извештај, метод на примерок, ревизорски тестови, веродостојност, ревизорски докази, ревизорско мислење

Abstract:

In conditions of free movement of goods, capital, labor, information, the world becomes a place that offers unlimited opportunities for growth and development of the world economy. Globally, capital moves in search of less expensive resources and labor, in order to maximize profits.

Individuals and legal entities face the choice of where to invest their funds. "The best prerequisite for deciding where to invest is to have information and insight into relevant and credible data for the entity in which we want to invest the money, but even better if that information and data is confirmed by people who are highly skilled, professional, objective and independent - auditors."

Due to the size of the entities and the volume of transactions, it is not possible to perform a one hundredth revision of all items and transactions. One of the tools that finds great application in the audit process is the sample method. This method saves time, effort, money, and resources of auditors while researching, while at the same time enabling them to build a high-professional, high-quality and credible opinion of the information provided in the financial statements. Applying this method with its benefits contributes to achieving cost-effective, efficient and effective auditing.

Key words: audit, information, financial reports, audit report, sample method, audit tests, reliability, audit evidence, audit opinion

Содржина

Абстракт:.....	2
Abstract:.....	3
Вовед:.....	6
ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА НА РЕВИЗИЈАТА	10
1.1. Историски осврт врз ревизијата	10
1.2 Современи стојалишта за дефинирање на ревизијата.....	12
1.3 Видови ревизија	14
1.3.1. Ревизија според предметот на испитување	14
1.3.2 Ревизија од аспект на органот кој ја спроведува	17
1.3.3. Ревизија од аспект на подрачјето кое се испитува.....	19
ГЛАВА 2. РЕВИЗИЈАТА ВО УЛОГА НА ГЛОБАЛЕН ИНФОРМАТОР	21
2.1. Задачи и цели на ревизијата на финансиските извештаи	21
2.2. Корисници на информациите од ревизијата на финансиските извештаи.....	24
2.2. 1. Информации за акционерите	27
2.2.2. Информации за берзата за долгорочни хартии од вредност	28
2.2.3. Информации за вработените	32
2.2.4. Информации за доверителите и купувачите.....	33
2.2.5. Информации за банките	34
2.2.6. Информации за централниот регистар	35
2.2.7. Информации за јавноста	36
2.2.8. Информации за државните органи и институции.....	37
ГЛАВА 3. ПРИМЕНА НА МЕТОДОТ НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА.....	38
3.1.Цели и задачи на примената на методот на примерок.....	38
3.2. Методи (техники) на земање на примерок (статистички и нестатистички).....	40
3.2.1 Одредување на големината на примерокот	45
3.3. Насоки за избор на примерок за содржајно тестирање.....	52
3.3.1 Опции за земање примероци за содржајни тестови	54
3.4 Ризик од користење на примерок и видови грешки	61

3.4.1 Видови грешки.....	61
ГЛАВА 4. ИНТЕРПОЛАЦИЈА НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД ПРИМЕНА НА МЕТОДОТ НА ПРИМЕРОК.....	63
4.1 Толкување на резултатите од аспект на видови тестови.....	63
4.2 Толкување на резултатите од аспект на методи на земање примерок.....	66
4.3 Известување за резултатите од тестирањето на примероците	69
4.4 Формирање мислење врз основа на резултатите од тестираните примероци	70
ГЛАВА 5. Презентирање и толкување на добиените резултати од анкетниот прашалник за испитување на примената на методот на примерок од страна ревизорските куќи во процесот на ревизија во Република Македонија.....	73
ЗАКЛУЧОК.....	94
БИБЛИОГРАФИЈА(REFERENCES).....	98

Вовед:

Секој деловен субјект има обврска јавно да публикува информации за перформансите од своето работење, содржани во рамките на финансиските извештаи. Финансиските извештаи треба да ја скенираат финансиската активност на фирмата и да претставуваат солидна појдовна основа за донесување на деловни одлуки. Фактот дека менаџерите имаат најдобар пристап до информациите на деловниот субјект, создава можности за манипулации со истите од страна на самите менаџери, се со цел да прикажат подобри перформанси, од реално остварените. Од друга страна пак, останатите корисници на финансиските извештаи се соочуваат со проблем што мораат да веруваат на вистинитоста на исказите на менаџментот, бидејќи не можат лично да ги проверат пласираните информации за постигнатите перформанси¹.

Една од можностите за надминување на проблемот на кредибилитет на информациите е вклучување независна и стручна трета страна. На подрачјето на финансиските извештаи, оваа трета страна е ревизорот. Ревизорот ги испитува информациите и податоците кои ги користат менаџерите при изготвување на финансиските извештаи и обезбедува уверување во кредибилитетот на овие извештаи. Доколку постои уверување од страна на ревизорите дека финансиските извештаи нудат фер презентација на економската состојба на фирмата, потенцијалните инвеститори ќе бидат посигурни при користењето на истите информациите во носењето на инвестиционите одлуки². Ревизијата на финансиските извештаи утврдува и дали тие извештаи се изработени во соогласност со општо прифатената рамка за финансиско известување.

Ревизорот се јавува во улога на посредник меѓу деловните субјекти и корисниците на нивните финансиски извештаи и, тој со своите искази за истите ги

¹ Проф. д-р Благоја Ацески и проф. д-р Бранко Трајкоски, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2004 год., стр.32

² Чарлс Т. Хорнгрен, Гери Л. Сандем, Џон А. Елиот, Дона Р. Филбрик, „Вовед во финансиско сметководство“, превод на деветтото издание, Скопје: Магор 2010, стр. 25

прави поверодостојни, а од тоа корист имаат и корисниците и самите деловни субјекти. Основна обврска на ревизорите е чесно да ја известуваат пошироката јавност за ревизорските наоди, што подразбира, да поседуваат високо ниво на интегритет и да не бидат под влијание на менаџментот на деловниот субјект³. Ревизијата е должна да овозможи стручен и професионален пристап при презентирање на финансиските информации за работењето на деловниот субјект.

Големината на деловните субјекти, обемот на финансиските трансакции, потребното време и ресурси ја намалуваат веројатноста за спроведување стопостотна ревизија на сите ставки и трансакции. Од тие причини, во најголем број случаи, ревизорите се потпираат на примена на методот на примерок, како научен метод во истражувањата. Ревизорот применува и независни ревизорски тестови (тестови на контрола, аналитички постапки, тестови на детали на трансакции и тестови на детални салда), се со цел прибирање претставителни, точни ревизорски докази, кои подоцна се основа за формирање на ревизорското мислење. Независните ревизорски тестови се изведуваат во функција на имплементацијата на фундаменталните концепти на ревизијата (концептот на материјалност, ревизорски ризик и ревизорски доказ).⁴

За избор на темата и определување на тезите на овој магистерски труд, бев водена од потребата за подетално дефинирање, обработка, анализа и елаборацијана метотодот на примерок како алатка која е доста актуелна и има честа примена во ревизорските процеси во праксата, но не и доволно разработена и претставена во најголемиот дел од ревизорските документирани материјали, односно пишувана стручна литература за ревизијата. Со овој труд, сакам да дадам нагласок на значењето и улогата која ја има методот на примерок за постигнување ефикасна, ефективна и економична ревизија.

Квалитетно и правилно насочување на работењето на ревизорите воедно економично, ефикасно и ефективно, може да се оствари само со перманентен развој и надоградба на начинот на спроведување на самиот процес на ревизија,

³ Проф. д-р Благоја Ацески и проф. д-р Бранко Трајкоски, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2004 година, стр.32

⁴Проф. Д-р Јанка Димитрова, Ревизија (теоретски и практични аспекти) - Штип: Универзитет „Гоце Делчев“, Економски факултет, 2013. Стр.12

на примената на методот на примерок како и на останатите алатки при ревидирање на финансиските извештаи кон што е насочен овој труд. Предностите од примената на овој научен метод и неговата флексибилноста во однос на големината, карактеристиките, начините на земање примерок (различните видови на метод на примерок) ме инспирираше да направам детална елаборација на оваа тема. Акцентот на овој магистерски труд е ставен токму на овие предности на методот на примерок како научен метод, разработени во следниов распоред.

Прва глава – Концептуална рамка на ревизијата претставува воведен дел во материјата каде што ќе биде даден краток историски осврт за ревизијата, потоа ќе бидат претставени современите стојалишта за поимот, целите и значењето на ревизијата во современото стопанство. Пред сè, овде ќе се задржам на причините за постоењето на институцијата ревизија и зошто ревизијата е денес толку значајна. Понатаму ќе бидат разработени видовите на ревизија, односно поделбата според предметот на испитување, органот што ја спроведува и подрачјето на испитување, па согласно според тоа ќе објаснам што претставува ревизија на финансиски извештаи, ревизија на усогласеност на постапките, ревизија на работењето и судска ревизија, односно, интерна и екстерна ревизија и конечно комерцијална и државна ревизија.

Во втората глава – Ревизијата во улога на глобален информатор ќе бидат претставени целите и задачите на ревизијата на финансиските извештаи. Ревизијата обезбедува докази за веродостојноста на информациите приложени во финансиските извештаи. Сè со цел, да ревизорот може да изрази соодветно мислење за вистинитоста и точноста на приложените информации кои ги користат најразлични групи на корисници. Во оваа глава, ќе бидат претставени и корисниците на информациите од ревидираните финансиски извештаи, како што се акционерите, менаџерите, потрошувачите, добавувачите, соработници, широката јавност, државни органи и институции, нивните користи и потреби од тие информации.

Во третата глава – Примена на методот на примерок во ревизијата, најпрво се дефинирани целите и задачите на овој метод, потоа следи елаборација на

фазите на креирање на примерок, утврдување на неговата големина, која зависи од карактеристиките на избраната популација. Потоа се приложени различните методи на селекција кои можат да се користат при земањето примероци како и тестовите кои се спроведуваат врз избраниот примерок, се со цел да се добијат веродостојни докази врз кои ќе се темели ревизорското мислење. На крај, во оваа глава се објаснуваат претстојните ризици и можности за грешки, кои, не се исклучени да се појават при примената на овој метод, со кои се соочуваат ревизорите при спроведувањето на ревизорската постапка.

Во претпоследната, четврта глава - Интерполација на резултатите од примена на методот на примерок, како што кажува и самиот наслов се врши толкување и мерење на добиените резултати од примената на методот на примерок. Бидејќи, имаме различни методи на земање примерок имаме и различно толкување на резултатите, кои се детално објаснети и поддржани со соодветни примери. Потоа се објаснува како добиените резултати им се презентираат на засегнатите корисници, кои мора да бидат јасни и недвосмислени за да можат да ги разберат и искористат правилно.

И на крај, во последната, петта глава, предмет на анализа се добиените резултати од анкетниот прашалник за примената на методот на примерок од страна на македонските ревизорски друштва. Ова истражување, треба да ни ја отслика фактичата состојба на примената на овој метод од страна на ревизорските друштва во Р. Македонија и да даде придонес во научните сознанија од оваа област, имајќи ги во предвид сите специфики поврзани со оваа материја. Целта на ова истражување ќе биде да даде едно согледување на значењето и важноста на примената на методот на примерок, со што ќе се овозможи остварување на економична, ефективна и ефикасна ревизија. Кое, вооедно претставува главна цел и на овој труд.

ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА НА РЕВИЗИЈАТА

1.1. Историски осврт врз ревизијата

Терминот *ревизија* потекнува од латинскиот збор “*revidere*” што значи „да се испита - да се прегледа“ и од новолатинскиот збор “*revizio*” што значи „повторно прегледување, одново прегледување“, за да се испита и просуди. Во англиското говорно подрачје поимот за ревизија е “*audit*” кој потекнува од латинскиот збор “*audite*”, што значи да се слушне⁵.

Ревизијата најкратко може да ја дефинираме како инспекција и верификација на точноста на финансиските податоци и извештаи. Таа е систематски процес на објективно прибирање и оцена на докази поврзани со извештаите за економските настани и резултати, се со цел да се потврди степенот на коресподентност помеѓу постоечките извештаи за работењето и однапред утврдените критериуми и да се дистрибуираат добиените резултати до заинтересираните страни⁶.

Развојот на ревизорската професија е тесно поврзан со развојот на сметководството. Со појавата на големи трговски куќи во Италија во средниот век, се појавило и максимизирањето на профитот како главна цел на деловното однесување, затоа не случајно системот на двојно книговодство за првпат е опишан во Италија. Воведувањето на системот на двојно книговодство, не бил доволен мотив за појава на потребата од сегашните независни ревизори. Оваа потреба се појавила со индустриската револуција во Велика Британија и појавата на големите индустриски компании во кои менаџментот бил одвоен од сопствениците на компаниите. Во Велика Британија е основано првото професионално здружение на сметководители, односно ревизори со признание од

⁵Проф. д-р Пеце Николовски, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2009 година, стр.3

⁶<https://mk.wikipedia.org/>

државата, а со понатамошниот развој на економијата се развивала и професионалната ревизија од современ тип⁷.

Под влијание на Британија, ревизијата се развивала и во САД, каде со укупнување на ревизорските институции била создадена цврста основа за понатамошен развој на ревизијата. Ревизијата забрзано се развивала и во другите земји со развиени економии, каде што, денес, има високо ниво на развиеност со тенденција за натамошно унапредување. Во економиите во транзиција условени од нивниот слаб економски и политички систем, ревизијата била дел од државниот апарат. Како независна професија почнала да се развива во подоцнежниот период. Во поголем дел од земјите во транзиција создаден е потребниот амбиент за раст и развој на ревизијата, обезбедувајќи соодветна законска и професионална регулатива, и формирани се друштва за ревизија.

Во Р. Македонија, во периодот на транзиција настана премин од планско во пазарно стопанство, односно, премин од општествена во приватна сопственост, процес на приватизација. Сопственичкото реструктурирање на претпријатијата, банките и другите деловни субјекти, развојот на странските инвестиции во земјата, формирањето и развојот на берзата на хартии од вредност и други реформски процеси, ја наметнаа потребата од воведување на ревизијата како независна институција, која е неопходна за развој на финансискиот пазар, пазарот на стоки и услуги, и воопшто, економската стабилност. Со донесувањето на законите за комерцијална и државна ревизија во 1997 година и со усвојувањето на меѓународните ревизорски стандарди (MPC), кодексот на етика за професионалните сметководители на IFAC во 1998 година, започна процесот на воведување на ревизијата како ревизорска професија⁸.

⁷Проф. д-р Пеце Николовски, „Интерна и екстрена ревизија“ – Прилеп, 2009, стр.107

⁸ Види повеќе на <https://www.finance.gov.mk>

1.2 Современи стојалишта за дефинирање на ревизијата

Една од најопширните дефиниции за терминот ревизија ја има дадено Том Ли (Tom Lee), еден од најреспектираните теоретичари во областа на ревизијата, која гласи: „Во најширока смисла на зборот, ревизијата претставува средство со помош на кое едно лице се уверува од страна на друго лице за квалитетот, состојбата или статусот на некое предметно прашање што ова друго лице го испитувало. Потребата од ревизија настанува заради тоа што првospоменатото лице е во дилема или се сомнева во квалитетот, состојбата или статусот на релевантното предметно прашање, а не е во состојба да го отстрани таквото сомневање или дилема.“⁹

Меѓу многубројните дефиниции за ревизијата, можеме да ја издвоиме и следната дефиниција кои ја понудиле Л. Загер (L. Zager) и К. Загер (K. Zager) за ревизијата: „Ревизијата претставува систематизиран процес на објективизирано пребарување и создавање на докази за економските настани и резултати за да се воспостави усогласеност меѓу постојните извештаи за работа и однапред утврдените критериуми и тоа да се даде на заинтересираните корисници.“¹⁰

Ревизијата е дефинирана и од страна на Комитетот на Американската асоцијација на сметководители (American Accounting Association – AAA), како и на Меѓународната федерација на сметководители (International Federation of Accountants) IFAC, кои претставуваат професионални асоцијации во светски рамки. Според IFAC „ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи или на оние финансиски информации што се однесуваат на субјектот, профитно ориентиран или не, без оглед на неговата големина или законска форма, кога таквото испитување е поттикнато со намера да се изрази мислење за нив“.¹¹ Комитетот на Американската асоцијација на сметководители, ревизијата ја дефинира како „Систематски процес на објективно прибирање, оценка

⁹Tom Lee: „Corporate Audit Theory“, Shapman and Halt, London, 1993, стр.8

¹⁰ K. Zager, L. Zager: „Racunovodstveni standardi, finansijski izvestaji i revizija“, Progres, Zagreb, 1993, стр.147.

¹¹ Николовски д-р Пеце – „Интерна и екстерна ревизија“, Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола, Економски факултет – Прилеп, 2009, стр.7

на докази поврзани со извештаите за економските настани и резултати, со цел да се потврди степенот на кореспондентност меѓу постојните извештаи за работењето и однапред утврдените критериуми и да се дистрибуираат добиените резултати до заинтересираните страни.”¹²

Во книгата „Контрола и ревизија“ од Станоевски Станое разгледана е улогата на ревизијата од неколку аспекти, и тоа:

„Економска улога, која се однесува на примена на рационални економски постапки како и донесување на здрави деловни и економски одлуки.

Општествена улога, која се јавува како одговор на барањата на корисниците на финансиските извештаи, истите да се доставуваат во верифицирана форма, да постои потврда за нивната точност и вистинитост.

Психолошката улога, која се изразува преку нејзиното влијание врз корисниците на ревидираните финансиски извештаи (се зголемува нивната доверба во информациите содржани во финансиските извештаи), а исто така влијае и врз објективноста на менаџерите при подготвувањето на финансиските извештаи.

Последната улога, јавната улога, се однесува на нејзиниот карактер во насока на задоволување на јавните интереси, паралелно заштитувајќи ги и интересите на сопствениците на деловните субјекти.”¹³

Ревизијата има за задача и да обезбеди чесно и објективно информирање на сите корисници, односно претставува професионална помош во донесувањето оптимални одлуки. Овие одлуки секогаш се од финансиска природа и влијаат врз капиталот. На определен начин го штитат од лоши решенија, ризици и потенцијални загуби, односно, го насочуваат капиталот во подрачјето каде може да се зголеми. Но реално, во целост, не може да се заштити капиталот. Од лошите одлуки не може да се обезбеди целосна заштита. Затоа може да се каже дека ревизијата претставува една од многу важните институции во развиени и современи пазарни услови на стопанисување.

¹² Николовски д-р Пеце – „Интерна и екстерна ревизија“, Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола, Економски факултет – Прилеп, 2009, стр.5

¹³ Д-р. Станоевски Станое: „Контрола и ревизија“. Скопје, Економски факултет, 1998, стр.351

1.3 Видови ревизија

1.3.1. Ревизија според предметот на испитување

Во зависност од аспектот на пристап, ревизијата може да се набљудува според: ¹⁴

1. предметот на испитување
2. органот кој ја спроведува
3. подрачјето на испитување

Од аспект на предметот на испитување разликуваме ревизија на:

1. финансиските извештаи,
2. усогласеност на постапките
3. работењето и
4. судска ревизија

Оваа подолба, можеме да ја видиме и на следната слика.



Слика 1. Видови ревизија

¹⁴Д-р Божиновска Зорица: „Ревизија”, Економски факултет – Скопје, 2001, стр.8

Ревизијата на финансиските извештаи, дава независно, објективно мислење за вистинитоста и точноста на информациите презентирани во финансиските извештаи на деловниот субјект. При ревизијата на финансиските извештаи се утврдува дали истите се изготвени според општоприфатените сметководствени стандарди и утврдената рамка за финансиско известување.

Ревизијата на финансиските извештаи се спроведува во согласност со стандардите за ревизија врз основа на методот на репрезентативен примерок, и на корисниците на ревизорските услуги им дава мислење дека финансиските извештаи не содржат значајни материјални грешки и пропусти со разумна сигурност.¹⁵

Ревизорите оформуваат мислење за финансиските извештаи во целост, јавно го објавуваат извештајот за извршената ревизија и го дистрибуираат до неговите бројните корисници.

Ревизијата на усогласеност на постапките, го утврдува степенот на примена на стандардите и правилата воспоставени од повисоки авторитети и инстанци, како што се договори, законски регулативи или писмена согласност. Ревизорите се фокусираат на проверка на воедначеност на постапките на одделен сет на стандарди и правила, при што се евидентираат отстапувањата на постапките од пропишаните правила и стандарди. Потоа, се поднесува извештај до врвниот менаџмент за воочената состојба.

Како карактеристики на овој вид на ревизија можат да се издвојат следниве:

- Постојат јасно дефинирани позиции, ставки и делови кои ќе бидат предмет на ревизија;
- За своите активности ревизорот изготвува ревизорски извештај во кој го изразува своето мислење и истиот го доставува до менаџментот;
- ревизорот не е вработен во деловниот субјект, а менаџментот на деловниот субјект е особено заинтересиран за правилно и доследно применување на стандардите¹⁶.

¹⁵Проф. д-р Јанка Димитрова, „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ - Штип: Универзитет „Гоце Делчев“, Економски факултет, 2013. Стр 21

¹⁶Д-р Божиновска, Зорица: „Ревизија“, Економски факултет – Скопје, 2001, стр.10

Ревизијата на работењето, е систематско испитување на активностите на претпријатието или на дел од него, се со цел да се утврди неговата ефикасност во работењето и ефективност во користењето на ресурсите. Примарна цел на ревизијата на работењето е да се изврши оценка на постигнатите перформанси на работењето и идентификација на областите каде што може да се применат мерки за подобрување на работењето.¹⁷ Овде, кај овој вид на ревизија не постојат однапред дефинирани и поставени стандарди, и ревизорите сами избираат мерливи критериуми за оценка на ефикасноста и ефективноста при користењето на ресурсите. За евентуалните проблеми и недостатоци откриени при ревизијата, ревизорот ги известува раководните структури во претпријатието во кое врши ревизија.

Судската ревизија, има за задача да ги открие активностите, кои како последица имаат измами и нелегални активности вклучени во финансиските извештаи на деловниот субјект во кое се врши ревизија. Со детектирање и превенирање на измамите, грешките и другите недоследности во финансиските извештаи, судската ревизија навреме укажува на сите нерегуларности.

Во праксата, судската ревизија, најчесто, се спроведува во следниве ситуации:

- Истраги со криминална конотација;
- Брачни спорови;
- Економски и деловни загуби;
- Несогласувања и спорови меѓу акционерите и деловните партнери;
- Измами направени од страна на лица вработени во деловниот субјект

¹⁷Проф. д-р Јанка Димитрова, „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ - Штип: Универзитет „Гоце Делчев“, Економски факултет, 2013. Стр.21

1.3.2 Ревизија од аспект на органот кој ја спроведува

Во зависност од органот што ја спроведува ревизијата, разликуваме:

1. Интерна ревизија, и
2. Екстерна ревизија

Екстерната ревизија, е дефинирана како предмет на акумулирање и оценка на доказите во врска со информациите, заради утврдување и известување за системот на кореспондентност меѓу податоците и воспоставените критериуми, која ја вршат компетентни и независни лица.¹⁸

Екстерната ревизија треба да овозможи заштита на интересите на сопствениците на капиталот, а воедно и да понуди веродостојни информации на другите корисници на ревизорските услуги - акционерите, кредиторите, потенцијалните инвеститори, вработените и пошироката јавност. За успешно функционирање на екстерната ревизија, потребна е квалитетна законска регулатива, професионална асоцијација со нагласени ингеренции во доменот на креирање на професионалната регулатива - стандарди за ревизија и Кодекс на професионалната етика.

Интерната ревизија, е активност што ја организира управата на претпријатието или други деловни субјекти, заради помош во оценката на работењето во целина или на одделни сегменти. Таа е дел од управувачкиот надзор на деловните функции, со цел тие да се извршуваат поефикасно, а со тоа да се обезбеди функционирање на информативниот подсистем кој на раководството ќе му обезбеди информации за донесување на соодветни деловни одлуки. Примарна задача на интерната ревизија е, преку преглед и оценка, да се вреднуваат активностите на претпријатието, да обезбедува адекватна помош на

¹⁸ Alvin A. Arens, James K. Loebbeck: Auditing An integrated approach, eighth edition, Prentice Hall International, Inc Upper Saddle River, New Jersey, USA, 2000, p9; цитирано кај д-р Зорица Божиноска Лазареска, Ревизија, Економски факултет – Скопје, 2001, стр.16.

сопствениците и менаџментот за поефикасно извршување на превземените активности¹⁹.

Комитетот за ревизорска практика (Auditing Practice Committee – APC) ја дава следната дефиниција за интерна ревизија: Интерната ревизија претставува елемент на внатрешниот систем на контрола поставен од страна на менаџментот на претпријатијата, банките или другите институции, заради испитување, вреднување и известување за функционирањето на сметководствените и други интерни контроли во работењето. Интерната ревизија е воведена со цел да ги подобри одлуките на менаџерите или да ги задоволи статутарните барања²⁰

Улогата на внатрешната ревизија е да даде поддршка на менаџментот во субјектот за остварување на целите на субјектот преку:

а) изработка на стратешки и годишни планови за внатрешна ревизија врз основа на објективна проценка на ризик, како и извршување на поединечни внатрешни ревизии согласно усвоените ревизорски планови;

б) проценка на соодветноста, економичноста, ефективноста и ефикасноста на системот за финансиско управување и контрола за утврдување, проценка и управување со ризиците од раководството на субјектот во однос на:

- усогласеноста со законите, подзаконските и интерните акти и договори;
- веродостојноста и сеопфатноста на финансиските и оперативните информации;
- безбедноста на имотот и информациите; и
- извршувањето на задачите и остварувањето на целите.

в) давање препораки за подобрување на работењето и работните процедури;

г) мониторинг на спроведувањето на мерките преземени од раководителот на субјектот од јавниот сектор врз основа на извршените ревизии.²¹

¹⁹Институт на внатрешни ревизори, Внатрешна ревизија на Sawyer, , 2003, стр. 10

²⁰ Драгутин Драгоевиќ: „Перспективе развоја интерне ревизије“, СР Југославија, Новац и развој 21, СПП, Београд, 1995, стр.93

²¹ Институт на овластени ревизори на Р. Македонија, „Прирачник за внатрешна ревизија“, прв дел , Скопје, 2010г, стр.16

1.3.3. Ревизија од аспект на подрачјето кое се испитува

Според подрачјето на испитување ревизијата е поделена на:

1. комерцијална ревизија, и
2. државна ревизија

Комерцијалната ревизија, ја спроведуваат ревизорски фирми кои мора да имаат најмалку двајца овластени ревизори, во редовен работен однос. Водени од кодексот на етика, ревизорите се должни да се придржуваат кон чување на деловната тајна, да ја штитат документацијата што ја изготвуваат во текот на ревизорската постапка, да ги разрешат проблемите со клиентот или да го раскинат договорот за ревизорското ангажирање.

Терминот комерцијална ревизија е синоним за екстерната и независна ревизија на финансиските извештаи на деловните субјекти. Таа се идентификува со испитување и оценка на финансиските извештаи, како и на информациите, податоците и методите применети во нивното составување, давање објективно мислење дали тие извештаи вистинито и јасно ја прикажуваат состојбата на средствата, капиталот и обврските како и резултатите од работењето на субјектот.²²

Државната ревизија, врши испитување на финансиските трансакции што претставуваат државни расходи, во смисла на законско и наменско користење на средствата²³.

Во Република Македонија, согласно Законот за државна ревизија, истата се дефинира како „испитување на документите, исправите и извештаите на извршената интерна контрола и интерната ревизија на сметководствените и финансиските постапки и другите евиденции од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската положба и

²² Проф. д-р Пеце Николовски, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2009 година, стр.22

²³ Проф. д-р Пеце Николовски, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2009 година, стр.22

резултатите од финансиските активности, во согласност со прифатените сметководствени принципи и стандарди за ревизија“. ²⁴

Според Законот за државна ревизија во Република Македонија предмет на државната ревизија се следните институции:²⁵

- Собранието на Република Македонија;
- Претседателот на Република Македонија;
- Буџетот на Република Македонија;
- буџетите на единиците на локалната самоуправа;
- буџетите на фондовите;
- корисниците и единките корисници на средства од буџетите;
- јавните претпријатија;
- Народната банка на Република Македонија;
- правните лица во кои државата е доминантен акционер;
- политичките партии финансирани од средства на Буџетот;
- агенциите и други институции основани со закон;
- други институции финансирани од јавни средства;
- корисници на средства од Европската унија и други меѓународни институции.

Државната ревизија се врши согласно со ревизорски стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) и правилата утврдени со Кодексот на етика на ИНТОСАИ, кои ги објавува министерот за финансии во „Службен весник на Република Македонија“.

Државната ревизија ја врши овластен државен ревизор и државен ревизор, вработени во Државен завод за ревизија.²⁶

²⁴Закон за државна ревизија, „Службен весник на Република Македонија“, бр.65/1997

²⁵Институт на овластени ревизори на РМ, „Прирачник – вовед во ревизорските извештаи“, 2009г, стр..9

²⁶„Службен весник на РМ,“ бр. 66 од 2010 година

ГЛАВА 2. РЕВИЗИЈАТА ВО УЛОГА НА ГЛОБАЛЕН ИНФОРМАТОР

2.1. Задачи и цели на ревизијата на финансиските извештаи

Големата желба на деловните субјекти за максимизација на профитот е појдовна точка за глобализација и интернационализација на пазарите. Глобализацијата и интернационализацијата претставуваат ширење на економските иновации, движење на стоките, мобилност на пазарот и капиталот во целиот свет, поттикнувајќи ја меѓународната интеграција. Ова подразбира ширење на асортиманот на можности за деловните субјекти, односно, можност финансискиот капитал да го стекнуваат на еден национален пазар и да се користи, односно, троши на некој друг. Реализацијата на дефинираните стратегии, цели и задачи на деловните субјекти им наметнува потреба од располагање со определен квантум на информации и податоци, со чија помош ќе можат да ги насочат алтернативните комбинации на своите идните вложувања, процеси, постапки, организација и контрола на остварувањата.

Обезбедувањето на потребните информации се спроведува преку соодветни информациски системи кои им овозможуваат создавање на слика за постојната финансиска состојба и постигнатите перформанси од работењето на деловниот субјект. Во деловните субјекти, главната информативна улога ја има сметководствениот систем. Со глобализацијата се развија нови и посовремени техники и технологии за деловно комуницирање, кои се воведоа во тековното работење, кои инволвираат се поголем број интересенти за расположливите информации во врска со постигнатите резултати од работењето на стопанските субјекти. На деловните субјекти им стана јасно дека очекувањата на јавноста, во поглед на сметководствените и финансиските информации, повеќе не се ограничени, бидејќи сега јавноста е заинтересирана за многу поширок спектар на релевантни прашања, што се фокусирани на определени сегменти од работењето на деловните субјекти. Антиципирањето на можноста за користење на актуелните информации и податоци, публикувани од страна на деловните субјекти во

национални рамки, или на меѓународно ниво, овозможува големиот број интересенти да ги следат прогресот во комуникациите и настаните на функционирањето на глобалниот пазар. Развојот на информационата технологија и комуникациите овозможуваат брзо ширење на бизнисот низ целиот свет. Токму затоа, се јавува потреба од воведување на унифицираност во изготвувањето на финансиските извештаи за работењето на деловните субјекти низ целиот свет. Најбитен предуслов на деловните одлуки каде да се инвестира капиталот е да се располага со доволен квантум на информации.

Улогата на глобален информатор ја имаат финансиските извештаи кои подготвени според општоприфатената рамка за финансиско известување, според Меѓународните стандарди за финансиско известување и Меѓународните сметководствени стандарди, нудат унифицирани информации во сите земји во светот. Одговорноста за вистинитоста и точноста на презентираниите информации во финансиските извештаи ја снесат менаџментот и сметководителите на деловниот субјект, додека пак, со вршење ревизијата на финансиските извештаи и изразување на ревизорско мислење се потврдуваат тврдењата во финансиските извештаи и се подига нивниот кредибилитетот.

Ревизијата на финансиските извештаи се извршува, со примарна цел независно, реално испитување и изнесување на ревизорско мислење за објективноста и реалноста на информациите содржани во финансиски извештаи. Потребата од независна ревизија на финансиските извештаи произлегува, главно, од две основи²⁷

- 1) заинтересираноста на голем број на субјекти за реално, објективно изготвување и презентирање на финансиските извештаи на деловните субјекти; и
- 2) стручните и други ограничувања што сите заинтересирани субјекти не се во можност сами да ги проверат и разберат податоците наведени во финансиските извештаи.

²⁷ Д-р Николовски Пеце: „Анализа и ревизија на финансиските извештаи на претпријатијата во РМ во функција на економската ефикасност“, докторска дисертација. Економскиот факултет, Прилеп, септември, 2003 год., стр.8

Основна цел на ревизијата на финансиските извештаи е проверка на финансиските извештаи и давање на објективна, реална и комплетна слика за резултатите од работењето на деловниот субјект, како и испитување на информациите, податоците содржани во извештаите и изразување на независно мислење за нив. За да може ревизорот да изрази мислење за финансиските извештаи на ревидираниот субјект, треба да располага со доволни, релевантни и веродостојни ревизорски докази. Затоа пред да се пристапи кон извршување на ревизијата, ревизорот може да побара од деловниот субјект кој е предмет на ревизија да ги обезбеди сите информации кои му се потребни за вршење на ревизијата, документи, податоци или други информации кои се неопходни за планирањето и извршувањето на ревизијата. Ревизорот, за целото време на процесот, има право на слободен пристап во службените простории, имотот на деловниот субјект, право на увид во книгите, обрасците и останата документација, електронските податоци и информационите системи, како и право да бара објаснувања од менаџерите на деловниот субјект за сите прашања кои се од значење за вршење на ревизијата.

Покрај остварувањето на основната цел, ревизијата на финансиските извештаи треба да се стреми и кон остварување на своите парцијалните цели, кои се претставени, подоле:

- о законитост и правилност - подразбира финансиските трансакции да бидат извршени согласно со законската регулатива;

- о сеопфатност (целосност) - да бидат опфатени сите финансиски трансакции што се однесуваат на периодот за кој се известува:

- о вистинитост и објективност во деловните промени - деловни промени содржани во финансиските извештаи да се извршени ефективно, истите да се релевантни за субјектот кој е предмет на ревизија и да се однесуваат за периодот кој е предмет на ревизија;

- о проценка - подразбира трансакциите правилно да биле проценети и евидентирани согласно законската регулатива;

о поднесување и известување - подразбира сите трансакции да се поднесени, класификувани и објаснети согласно со правилникот за известување издаден од компетентни надлежни тела за регулатива во оваа област.

Значајноста на финансиските извештаи е особено впечатлива кога ќе се согледа улогата на финансиските извештаи во предвидувачката улога, обезбедувајќи корисни информации за предвидување на нивото на ресурси кои се неопходни за продолжување на функционирањето²⁸..

Токму поради очекувањата на јавноста, ревизорите мора да направат напори, програмата за хармонизација на ревизорската практика да ја изработат во сообразност со потребите на глобалниот пазар. Оттука, произлегува повеќекратното значење на развојот на Меѓународните ревизорски стандарди во правец на постигнување висок степен на унифицираност на резултатите од ревизорската професија. Всушност, Меѓународните ревизорски стандарди им овозможуваат на корисниците на побликуваните информации, поголем степен на доверба во валидноста и кредибилитетот на истите.

2.2. Корисници на информациите од ревизијата на финансиските извештаи

Се наметнува прашањето која е улогата на ревизијата во современите пазарни услови на стопанисување, како и кои се нејзините корисници, односно, корисници на информациите од реведираните финансиски извештаи. За да се одговори на ова прашање, прво треба да се согледа која е улогата на ревизијата. Нејзината улога главно се состои од следново:

- создавање на реална, објективна основа на информации и податоци за успешно работење,
- заштита на интересите на сопствениците на капиталот и

²⁸Види повеќе на <https://www.cea.org.mk>

- помош во обезбедувањето на дополнителен капитал преку преземање на мерки за намалување на ризикот на вложувањата.

Воспоставените релации меѓу ревизорот, менаџментот на претпријатието - клиент и корисниците на ревизорски информации укажуваат на многу важна улога што ревизорската професија ја има во функционирањето на стопанскиот систем на конкретната национална економија. За важноста на ревизијата во современите пазарни економии сведочи и широката диверзифицираност и многубројност на корисниците на финансиските извештаи²⁹. Финансиското известување треба да обезбеди корисни информации за сегашните и потенцијалните инвеститори, доверителите и за другите корисници, потребни за донесување на рационални одлуки за инвестирање, кредитирање или слични одлуки. Информациите треба да бидат разбирливи за тие што имаат прифатливо разбирање на деловните и на економските активности и кои сакаат да ги проучат информациите со прифатлива анализа.³⁰

Надворешните корисници немаат можност за добивање на целосни информации за работењето и постигнатите резултати на деловните субјекти. Тие се потпираат на финансиските извештаи. Од тие причини, во финансиските извештаи треба да се обелоденат сите информации кои се корисни за донесување деловни одлуки за инвестирање и кредитирање. Инвеститорите се првите и најчувствителните корисници, затоа што тие се главни носители на ризик, и ако финансиските извештаи ги задоволуваат нивните интереси, значи дека тие ќе бидат соодветни и за другите корисници.

Широкиот спектар на корисници на ревизорските услуги, кои со еден збор се нарекуваат стеикхолдери, ги опфаќа:

- Менаџментот на претпријатието;
- Акционерите;
- Банки и Финансиските институции;

²⁹Ацески, Б., Трајкоски, Б. „Интерна и екстерна ревизија“ Прилеп, 2003, стр. 38

³⁰SFAC пасус 34

Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

- Даночните органи;
- Потенцијалните инвеститори, како што се:
 - Осигурителни компании;
 - Други организации;
 - Поединци акционери;
- Владини агенции;
- Работници и работнички синдикати;
- Судски органи;
- Потрошувачи;
- Сопственици на обврзници и потенцијални иматели на обврзници;
- Добавувачи;
- Индиректни корисници³¹

Сликовито, подолу, ќе ја прикажам класификацијата на стеикхолдерите :



Слика 2. Типологија на стеикхолдери на едно претпријатие

³¹ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко: „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2004год, стр. 36

Секоја група стеикхолдери има различни потреби и цели. Тие очекуваат од менаџментот на деловниот субјект, преку носење на стратегиските одлуки за да обезбедат остварување на нивните цели. Но, поради разноликоста во целите на различните групи стеикхолдери, менаџментот е приморан некогаш да прави компромиси.

2.2.1. Информации за акционерите

Обезбедувачите на ризичен капитал се засегнати со ризикот кој е својствен за, и повратот којшто го обезбедуваат, нивните вложувања. Ним им требаат информации за да им помогнат да одлучат дали треба да купат, чуваат или продадат. Акционерите се исто така заинтересирани за информаците кои ќе им овозможат да ја проценат способноста на деловниот субјект да исплаќа дивиденди³².

Акционерите инвестираат капитал во деловните субјекти очекувајќи да заработат определен профит од нивната инвестиција, со надеж, тој да биде што е можно поголем. Според акционерите, деловниот ентитет со своето работење треба да го зачува и да го зголеми капиталот кој тие им го довериле. Профитот што го очекуваат кореспондира со степенот на ризик кој го имаат прифатено со инвестирањето (помал профит носат инвестициите со низок ризик, а поголем профит се очекува од високоризични инвестиции). Доколку, во деловниот ентитет, во кој акционерот го инвестирал својот капитал, не ги отствари неговите очекувања, тој своето незадоволство може да го изрази на повеќе начини, како што се промена на менаџерски тим, продажба на акции и сл .

Приложените информациите подоле, кои акционерите ги добиваат од ревидираните финансиски извештаи, играат главна улога при донесувањето на стратешки одлуки за инвестирање:

- обемот на продажбата - остварените приходи од редовни активности;
- бруто и нето профитната маржа;

³² Проф. д-р Благоја Ацески и проф. д-р Бранко Трајкоски, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2004 година, стр.32

- остварената бруто и нето добивка;
- начинот на распределбата на добивката;
- износот на дивидендата по акција;
- реинвестираната добивка и нејзината намена;
- видот и обемот на паричните текови;
- стапката на обрт на капиталот;
- плановите и насоките за работење во наредниот период³³.

2.2.2. Информации за берзата за долгорочни хартии од вредност

Берзата за долгорочни хартии од вредност, како секундарен пазар на капитал преку кој се врши секундарна купопродажба на хартиите од вредност, бара релевантни-ревидирани информации кои ги дистрибуира до пошироката јавност како корисник на информациите за донесување на инвестициски одлуки. Согласно законските регулативи, деловните субјекти доставуваат квартални неревидирани и годишни ревидирани финансиски извештаи кои преку интернет страната на берзата се достапни на сите заинтересирани корисници (пошироката јавност). Исто така котираните компании се должни транспарентно и навремено да ги објавуваат сите ценовно чувствителни информации³⁴.

Друштвата кои котираат на берзата на хартии од вредност, со своите хартии од вредност, имаат за обврска јавно преку соодветна интернет апликација да ги публикуваат сите ценовно чувствителни информации, кои се значајни за веродостојна проценка на моменталната состојба на трговското друштво. Ова е неопходно, за пазарот на хартии од вредности да остане квалитетен регулатор и обезбедувач на истовремен пристап на сите корисници на овие информации. Овие информации преку интернет страната на берзата, се достапни за широката јавност.

³³Проф.д-р Јанка Димитрова, „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ - Штип: Универзитет „Гоце Делчев“, Економски факултет, 2013. Стр 21

³⁴Проф. Д-р Јанка Димитрова, „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ - Штип: Универзитет „Гоце Делчев“, Економски факултет, 2013. Стр121

Обврска на котираното друштво е, без одлагање, да ги објави сите ценовно чувствителни информации поврзани со деловното работење и тоа:³⁵

- одлуки за промена или престанок на дејноста на трговското друштво, што имплицира промена во општата деловна ориентација на издавачот како и сите измени во Статутот на друштвото;
- припојување, спојување, поделба или преземање на друштвото;
- нови инвестиции во основни средства или во хартии од вредност кои надминуваат 10% од капиталот на друштвото, или превземени зафати на заедничко вложување;
- потпишување или раскинување на значаен договор или промени во деловниот/инвестициониот план;
- ново откритие или промени на клучната позиција на друштвото на пазарот, како резултат на вонредни околности;
- промени во органите на управувањето на друштвото.

Котираното друштво, должно е да ги објави сите ценовно чувствителни информации поврзани со својот капитал и тоа:

- зголемување / намалување на основната главнина или измени во структурата на капиталот;
- сите промени во правата кои припаѓаат на било кој вид котирани хартии од вредност;
- одлуки за откуп или продажба на сопствени акции, согласно одредбите на Законот за трговски друштва;
- секое купување на акции на друштвото од страна на членови на органите на управување на друштвото.

³⁵Ивановски д-р Зоран, „Хартии од вредност и портфолио менаџмент“, Скопје, 2007 стр. 396

Котираното друштво, должно е да ги објави и сите ценовно чувствителни информации поврзани за промените во финансиската состојба и тоа за:

- значајно намалување на добивката или значајни зголемувања на добивката во два последователни периоди;
- информации во врска со профитот, известување дека предвидената профитна динамика не кореспондира со тековните активности;
- купување или продажба на имот кое надминува 10% од капиталот на друштвото;
- нови кредитни задолжувања.

Издавачот е должен, писмено да ја известува Берзата, ако пропорцијата на котираните обични акции во сопственост на јавноста паднала под минимумот од 200 акционери за акциите кои котираат на суперкотација, 100 акционери за акциите од берзанската котација и 50 за котација на обврзници, за потребите за пресметка на процентот на акции во сопственост на јавноста³⁶. Издавачот мора да објави известување за сите промени на сопственоста, кога одредени сопственици се стекнале со 5% од главнината на акциите со право на глас или доколку некој од сопствениците кои поседувале над 5% од акциите со право на глас го намалиле своето учество.

Друштвата кои котираат на официјалниот пазар, согласно правилата за котација се обврзани да го објават јавниот повик за одржување на Собрание на акционери најмалку 21 ден пред денот на одржување, во најмалку еден дневен весник во Република Македонија. Друштвата кои котираат на македонската Берза се должни да ја објават содржината на следните одлуки, кои биле донесени на седница на Собранието на акционери:

- одлука за усвојување на финансиски извештаи;
- одлука за распределба на добивка;
- одлука за распределба на дивиденда и утврдување дивиденден календар;
- одлука за измени во правата на издадените хартии од вредност;

³⁶ Види повеќе на <https://www.mse.mk/>

- одлука за промена на членови на органи на управување;
- одлука за статусни промени на друштвото.

Друштвата, до Берзата се должни да поднесат и соопштенија за одржување на Собрание на акционери и предлози за висината на дивидендата по акција, во денари и во процентуален износ од номиналната вредност на една акција. Доколку Собранието на друштвото донело одлука за распределба на дивиденда, котираното друштво е должно до Берзата да го и достави дивидендниот календар во кој треба да бидат утврдени³⁷:

- датумот на пресек на акционерската книга, кој треба да биде најмалку 14 дена од денот на одржување на Собранието на акционери, на кое е донесена одлуката за делење на дивиденда;
- последниот датум на тргување со право на дивиденда и првиот датум на тргување без право на дивиденда
- датумот на исплата на дивидендата и начинот на исплата на дивидендата.

Котираните друштва на Берзата, се должни да ги објават тримесечните, шестмесечните и деветмесечните кумулативни, неконсолидирани, неревидирани Биланси на успех во рок од 45 дена по истекот на периодот на кој се однесува Билансот на успех, како и годишен неревидиран кумулативен Биланс на успех во рок од 60 дена по истекот на календарската година на која се однесува Билансот на успех³⁸.

Ваквиот начин на известување, објавување на информациите до сите интересанти (стеикхолдери), овозможува формирање на пазарните цени на хартиите од вредност врз база на понудата и побарувачката. Особено се внимава и строго е регулирано применувањето на инсајдерски информации кои можат драматично да ја нарушат пазарната рамнотежа.

³⁷Види повеќе на <https://www.mse.mk/>

³⁸Види повеќе на www.mse.org.mk

2.2.3. Информации за вработените

Вработените и нивните претставнички групи (синдикатите), се заинтересирани за информации во врска со стабилноста и профитабилноста на нивните работувачи, како и за информации кои ќе им овозможат да ја проценат способноста на деловниот субјект да им обезбеди наградување, пензии и можности за вработување и унапредување.

Вработените во организацијата очекуваат таа да обезбеди динамична, стимулативна и исплатлива работна средина. Работна средина која ќе ги задоволи ергономските барања на секое работно место, односно креирање и уредување на работното место по мерка на човекот (вработениот).³⁹

Вработените, како група стеикхолдери, имаат интерес да работат во друштво кое има брз раст и развој, користи современа технологија, пријателско работно окружување и воедно им овозможува континуитет во унапредувањето и подобрувањето на нивните вештини и способности. Односно, со еден збор, друштвото да вложува во вработените, како најбитен негов ресурс.

Информациите од ревидираните финансиски извештаи кои што ги засегаат вработените, и од кои зависат нивните одлуки од типот дали да продолжат со работа во досегашниот деловен субјект во кој што се, или да бараат работа во друг деловен субјект кој нуди подобри перспективи, се следниве⁴⁰:

- обемот на продажба-остварените приходи од редовни активности
- приход по вработен
- просечни трошоци по вработен
- трошоци по вработени на единица продажба
- профит по вработен
- основни средства на вработен
- остварената нето добивка

³⁹ 5МСС – рамка за подготвување и презентирање на финансиските извештаи, „Сл. весник на РМ“ бр. 94/04

⁴⁰ Проф. д-р Димитрова д-р Јанка: „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Економски факултет – Штип, 2013 год. стр.124

- видот и обемот на паричните текови
- плановите и насоките за работење во наредниот период

2.2.4. Информации за доверителите и купувачите

Добавувачите како и другите доверители, се заинтересирани за информации кои ќе им овозможат да утврдат дали износите кои ги побаруваат ќе им бидат исплатени кога ќе доспеат⁴¹. Интересот на добавувачите е насочен и кон информации за идните планови на компанијата како нивен иден корисник на производите и услугите. Доколку компанијата успешно работи, таа е потенцијален купувач на нивните производи и услуги во иднина.

Доверителите-добавувачите на стоки и услуги, сакаат лојални потрошувачи кои во континуитет ги користат нивните стоки и услуги, кои исто така се ликвидни навремено да платат највисока цена за производите и услугите кои ги добиваат. Водени од ова, доверителите имаат интерес кон следниве информации од извештаите:

- плановите компанијата да продолжи со досегашниот произведен/услужен програм;
- коефициент на обрт на обврските кон добавувачите;
- коефициент денови во обврски (денови на плаќање на обврските)

Информациите во врска со континуитетот во работењето на деловниот субјект, се значајни за купувачите, особено доколку имаат долгорочни деловни односи или се зависни од деловниот субјект. Купувачите, како и доверителите, се водени од интересот за успешно и долгогорочно работење на друштвото, бидејќи само така ќе им ги обезбеди потребните производи. Купувачите се во потрага по сигурни и квалитетни производи по најниски цени Најдобриот тест за работењето на една компанија е способноста да се задоволат потребите, вкусовите и желбите на купувачите.

⁴¹ МСС – рамка за подготвување и презентирање на финансиските извештаи, „Сл. весник на РМ бр. 94/04

Интересот на купувачите е насочен кон:⁴²

- плановите компанијата да продолжи со досегашниот произведен/услужен програм;
- коефициент на обрт на побарувањата од купувачите;
- коефициент денови во побарувања (денови на наплата на побарувањата)

2.2.5. Информации за банките

Банките, како и акционерите, очекуваат од друштвото да го зачува и да го зголеми капиталот кој тие им го довериле. Тие се заинтересирани за информации за способноста на друштвото навремено да им ги исплати заемите и каматите, кога тие ќе доспеат. Врз основа на кредитната способност на друштвото, банката му одобрува позајмици со високи квоти, но, своите пласмани задолжително ги обезбедуваат со квалитетни хипотеки. Сепак континуирано, претпазливо го следат работењето на друштвото преку анализа на кварталните и годишните финансиски извештаи, за да во случај на нарушена кредитоспособност на друштвото побараат предвремена наплата на кредитот, а во краен случај и активирање на хипотеката. Посебно внимание банките обраќаат на информации, кои постојано ја проверуваат кредитоспособноста на деловниот субјект:

- обемот на продажбата - остварените приходи од редовни активности;
- бруто и нето профитната маржа;
- остварената бруто и нето добивка;
- реинвестираната добивка и нивната намена;
- видот и обемот на паричните текови;
- стапката на обрт на капиталот;
- долг спрема капитал
- долг спрема вкупни средства
- мултипликатор на капиталот
- покриеност на камата

⁴²Проф. Д-р Димитрова д-р Јанка: „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Економски факултет – Штип, 2013 год.стр.125

- степенот на задолженост;
- квантитет, квалитет и структура на побарувањата;
- квантитет и структура на обврските
- плановите и насоките за работење во наредниот период ⁴³

2.2.6. Информации за централниот регистар

Централниот регистар е државна институција која води трговски регистар, кој претставува евиденција на сите регистрирани трговски друштва во Р. Македонија. Согласно Правилникот за сметководство и Законот за Трговски друштва, изработката на годишна сметка и финансиски извештаи на деловните субјекти со примена на меѓународните стандарди за финансиско известување, е задолжително за сите деловни субјекти.

Годишната сметка и финансиските извештаи се изготвуваат согласно МСФИ/МСС. Освен различната структура, овие извештаи не треба да резултираат со различен финансиски резултат, односно со различен збир во активата и пасивата - при еквивалентни сметководствени политики. За разлика од финансиските извештаи кои имаат примарно значење во известувањето на нивните корисници, како што се акционерите и заинтересираната јавност (толку ревидираните финансиски извештаи претставуваат најквалитетен медиум за информирање на секој потенцијален инвеститор), годишната сметка со своите кодифицирани позиции имаат јавна употребна вредност.⁴⁴

Согласно член 477, став 1 и 4, од Законот за трговски друштва, рокот за подготвување и доставување на годишната сметка не може да биде подолг од два месеци по истекот на деловната година (во Република Македонија деловната година е еднаква на календарската година, односно, периодот од 01 јануари до 31 декември е пресметковен период за секоја деловна година), што значи, рокот за поднесување на годишни сметки до Регистерот за годишни сметки е 28

⁴³Проф. Д-р Димитрова д-р Јанка: „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Економски факултет – Штип, 2013год.стр.126

⁴⁴ПРО агенс: Проекономија, Скопје, февруари 2009, стр.3

февруари⁴⁵. Одобрените финансиски извештаи и годишниот извештај за работа на друштвото, органот на управување најдоцна 30 дена од денот на нивното одобрување, но не подоцна од 30 јуни, во препис, ги доставува до Регистарот на годишни сметки. Финансиските извештаи не се обработуваат од страна на Регистарот на годишни сметки. Единствено, ревидираната годишна сметка, односно ревидираните финансиски извештаи во кои со процесот на ревизија се утврдени отстапувања на податоците со веќе поднесената годишна сметка, Централниот регистар има обврска да ги обработи.

Со автоматска обработка на податоците од целиот сет на ревидирани финансиски извештаи, Централниот регистар, ги има на располагање сите информации за деловниот субјектот, и со комбинација на податоците се добиваат бројни индикатори за оперативната активност, профитабилност, ликвидност, задолженост, индикатори за вреднување на друштвото, истите ги користи при издавање на популарниот бонитет за работењето на друштвото, кој најчесто е баран, и се користи при апликација и доделување на јавни тендери.

2.2.7. Информации за јавноста

Деловните субјекти, на различни начини влијаат врз широката јавност. Влијанието на деловните субјекти се гледа преку нивното учество во општествените проблеми, придонесите за локалната економија на голем број начини, вклучувајќи го и бројот на луѓето кои ги вработуваат и нивната поддршка за локалните добавувачи. Јавноста за интересира за информации од финансиските извештаи кои ги почажуваат трендовите и скорешните достигнувања во просперитетот на деловниот субјект и опсегот на неговите активности.

⁴⁵Види повеќе на <https://www.crm.com.mk/>

2.2.8. Информации за државните органи и институции

Државните органи и институции како стеикхолдери се заинтересирани за алокацијата на ресурсите па, според тоа, и за активностите на деловните субјекти. Тие се заинтересирани за информации за да ги регулираат нивните активности, да ги утврдат даночните политики. Информациите претставуваат основа за статистиката за националниот доход и сличните статистики.

Годишната сметка содржи исклучително важни податоци за државните статистики и затоа нејзиното составување и поднесување е задолжително за сите нефинансиски и финансиски субјекти. Составувањето на годишната сметка е од посебно значајно за државата, заради споредување на остварените со планираните цели утврдени со макроекономската политика за претходната година. Не помалку важен е и фискалниот аспект на годишната сметка, како квалитетна и корективна информација за даночната администрација (Управата за јавни приходи), од една и даночните обврзници од друга страна. Финансискиот резултат од билансот на успех е инпут за составување на задолжителниот Даночен Биланс.⁴⁶

⁴⁶ПРО агенс: Проекономија, Скопје, февруари 2009, стр.3

ГЛАВА 3. ПРИМЕНА НА МЕТОДОТ НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

3.1. Цели и задачи на примената на методот на примерок

Ревизија има за задача да даде мислење и препораки врз која основа се врши подобрување на финансиските, сметководствените и оперативните контроли. Оваа своја функција ја спроведува врз основа на ревизорски докази. Доказите мора да се доволни, релевантни и сигурни. Оваа глава, главно се однесува на доволноста на доказите и користењето на ревизорски примероци. Доволност на ревизорски доказите претставува количина докази која е потребна за ревизорот да стекне разумно уверување дека ревидираниот систем за внатрешна контрола не содржи значајни слабости.

Ревизорската професија прифаќа, дека апсолутна сигурност не може да се постигне. При повеќето ревизии најчесто, потребното ниво на уверување се добива со спроведување на повеќе ревизорски процедури, вклучувајќи ги оценката на контролите и изборот и испитувањето на примероци. Ревизорските тестови може да ги примени на сите податоци (100% тестирање). Ова може да му одземе многу време на ревизорот и да предизвика голем трошок. Како алтернатива, ревизорот може да донесе заклучоци за сите податоци преку тестирање на репрезентативни примероци избрани од податоците. Оваа процедура се нарекува „земање на ревизорски примероци“. ⁴⁷

При ревизијата на внатрешните контроли, за проценка на ефективноста на системот за внатрешни контроли, потребно е да се направат соодветни тестови на системот. Ако прегледувањето на системот и направените тестовите укажат на слабости во системот, можат да се направат понатамошни продлабочени тестирања за да се одреди дали слабостите се злоупотребени и до која мера⁴⁸. Прегледувањето на системот ќе истакне и голем број на важни контроли кои изгледаат дека ефективно функционираат, но кои ќе треба да се тестираат за да

⁴⁷Превод од International Standard on Auditing (UK and Ireland) (ISA (UK and Ireland)) 530 Audit Sampling and Other Means of Testing, параграф 24

⁴⁸Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, втор дел, 2010 годи, стр. 28

се оцени дали на нив може да се потпреме. Со цел да се извршат тестови на овие контроли, идеален пристап би бил тестирање на сите засегнати ставки, секоја одделно, но ова скоро секогаш е невозможно, одземајќи многу време и средства, затоа се користат техники за земање на примероци, со цел да се одреди примерок од ревидираниот систем, кои ќе се тестира.

Главните цели на ревизијата, при примена на методот на примерок се:

- Да се потврди точноста и регуларноста на трансакциите, изворните документи, сметководствените евиденции или на финансиските извештаи (содржајни тестови);
- Да се потврди дека системот кој му е опишан на ревизорот и евидентиран во ревизорската документација за системот, вистински функционира како што е опишан (тестови за усогласеност);
- Да се утврди обемот на грешки или загуби во сите трансакции каде претходното тестирање открило висока стапка на грешки (тестови за слабости)⁴⁹.

Кај ревизијата на внатрешните контроли, со ревизорските процедури се тежнее кон потврда дека внатрешните контроли функционираат како што е предвидено од менаџментот и доколку тоа е така, ревизорот да оцени дали системот може да ги ограничи загубите и грешките (тестови за усогласеност). Секоја од овие одлуки ќе има влијание и врз големината на примерокот и на методот на избирање на примерокот.

Во суштина, важат следниве начела:

- Поголеми примероци се земаат кога се применува содржајниот пристап (кога не може да се потпре на внатрешните контроли во системот);
- Помали примероци се земаат кога се потпирате на системот тој да ги спречи и открие грешките;
- Помали примероци се земаат кога ревизорот проценува дека ризикот од грешки или загуби е низок.

⁴⁹Меѓународни стандарди за ревизија (превод од англиски јазик), Комисија за ревизорски стандарди, Скопје, 1998, стр.45

Дополнителни одлуки треба да се донесат кога ревизорот ќе ги разгледува добиените резултатите од примерокот. Вообичаено, резултатите од процедурите покажуваат дека нема грешки или има неколку грешки. Во зависност од видот на грешките, зависат и понатамошните дејствија на ревизорот. Пред да го избере примерокот, ревизорот мора да одлучи колку докази ќе му бидат доволни. Основа претставува ревизорско просудување во врска со нивото на материјалност, значењето на непосакуваните настани кои може да се случат, и во контекст на системите, претставува значењето на неуспехот да се постигнат целите на менаџментот.

Постапката на земањето ревизорски примерок се одвива според следните чекори⁵⁰:

- Планирање на примерокот;
- Одредување на големината на примерокот;
- Тестирање на одбраните единици;
- Оценување на резултатите од тестовите.

3.2. Методи (техники) на земање на примерок (статистики и нестатистички)

Методот на земање примероци врз основа на ревизорско просудување, (нестатистички метод на примерок), се спроведува во текот на целиот процес на ревизија. Ревизорот просудува особено кога станува збор за одбирање на единици за примерок. Најчесто, ревизорското просудување се користи во текот на првичната оценка на системот (оценување на природата, соодветноста и обемот на постојните контроли), кога треба да се донесе одлука дали некоја единица или група единици треба да се тестираат. Исто така, нестатистичките методи често се користи за идентификација на клучните контроли кои треба да се тестираат, големината на примерокот и методот за избор на единици кои ќе бидат тестирани. Одлуките што да се тестира може да е одраз на сомнежот во врска со

⁵⁰Превод од International Standard on Auditing (UK and Ireland) (ISA (UK and Ireland)) 530 Audit Sampling and Other Means of Testing, параграф 25

ефективното функционирањето на контролата или пак на сомнежот кај ревизорот дека менаџментот не обрнува доволно внимание на одредени контроли. Овие процеси претставуваат нестатистички техники на земање примероци, кои често се нарекуваат „земање примероци со помош на ревизорско просудување“. ⁵¹

Од друга страна, статистичките методи на земање примероци ја исклучуваат пристрасноста во одбирањето на примероците, односно остава простор да се направат објективни проценки. Сепак, и во случаите на статистичко земање на примероци, ревизорите треба да просудат колку сигурно резултатите од примерокот ја одразуваат состојбата на целата популација. Во секој случај примероците кои ќе бидат избрани со статистичкиот или нестатистичкиот метод, треба да се соодветни. И двата пристапа имаат свои предности и недостатоци. Главната предност на статистичкиот примерок е што создава можност да се утврди минималната големина на примерокот, која е потребна да ги задоволи целите на ревизорските тестови, односно можноста за квантитативно изразување на резултатите. Додека како недостаток на статистичкиот примерок се смета што мора да се користат техники на случаен избор на примерокот, кои можат да бидат подолготрајни отколку несистематските применливи техники кај нестатистичкиот примерок. Позитивната страна на нестатистичките методи е таа што тие претставуваат поекономична солуција од статистичките, кога се зема во предвид анализата. Но, од друга страна, како недостаток на овие методи се нагласува нивната помала објективност, за разлика од кај статистичките методи. ⁵²

Едноставен примерок по случаен избор – секоја единица од популацијата има подеднаква веројатност да биде избрана. Тоа претпоставува дека ја познавате популацијата, и дека е позната веројатноста за избор на секоја единица. ⁵³ Изборот на единици кои ќе се тестираат се прави со користење на табели со случајни броеви кои се особено поволни за употреба доколу секоја

⁵¹Превод од International Standard on Auditing (UK and Ireland) (ISA (UK and Ireland)) 530 Audit Sampling and Other Means of Testing, параграф 28

⁵²Проф.д-р. Ацески Благоја и проф.д-р. Трајкоски Бранко, „Интерна и екстерна ревизија“, „Св.Климент Охридски“, Битола, 2004, стр.339

⁵³Превод од International Standard on Auditing (UK and Ireland) (ISA (UK and Ireland)) 530 Audit Sampling and Other Means of Testing, параграф 42

единица во популацијата има претходно одреден број. На пример: број на налог за набавки, фактура, испратница и сл. Табелите со случајни броеви се печатат по групи броеви и се користат на следниов начин; Моливот случајно се става на некое место во табелата, и избраната бројка претставува почетна бројка во табелата. Одлуката на кој начин ќе ги одбира броевите, е на самиот ревизор, единствено важно е изборот да се прави на конзистентен начин. Најголемата предност на овој метод е дека лесно се добиваат прилично добри, непристрасни примероци. Недостаток е што на овој начин може да не бидат селектирани оние елементи од популацијата кои се од интерес.

Интервална селекција – овој метод на земање примероци се користи кога популацијата нема броеви и не е возможно да се користат табелите на случајни броеви. Овде се одбира примерок со користење на интервална селекција. За примена на овој метод, потребно е да се знае структурата на популацијата за да се обезбеди дека примерокот е земен од сите единици и дека секоја единица има позната веројатност да биде избрана. Одлучувачки е како ќе се избере првата единица, односно, како таа ќе се идентификува од целокупната популација, потоа на истиот принцип се продолжува низ целата популација да се избираат следните единици во одредени, дефинирани интервали. (на пример: секоја десетта или дваесетта единица). Доколку на овој начин се одбере единица која не е релевантна за тестирањето, таа единица ќе биде игнорирана. На пример, ако се одбира секоја 20-та фактура од излезните фактури од популацијата која содржи и авансни фактури, а притоа се случи да се одбере авансна фактура, тогаш таа се игнорира. Изборот на следната единица се врши во истиот интервал, односно треба да е оддалечена од авансната фактура, во случајов 20. За појаснување, ако авансната фактура е 40-тата единица во популацијата, истата се игнорира и се избира 60-тата единица во популацијата. Конкретниот интервал кој ревизорот го користи, зависи од големината на популацијата и од големината на примерокот кој е потребен.

Стратифициран случаен примерок -се користи кога популацијата содржи единици со значителни разлики. Кај стратифицираниот случаен примерок,

популацијата се стратифицира, односно, се дели на стратуми или подгрупи и потоа од секој стратум или подгрупа случајно се избира примерок⁵⁴. На пример, ако се анализираат тендерските процедури во еден деловен субјект, договорите можат да се поделат во следниве групи:

- (а) договори со вредност над 35.5 милиони денари,
- (б) договори помеѓу 5.5 милиони и 35.5 милиони денари и
- (в) договори под 5.5 милиони денари.

Во истиот контекст, ќе приложам уште еден пример за начинот на избор на стратифицираниот примерок. На пример, анализа на залихи на медицински потрошен материјал во една болница, залихите може да се поделат на:

- (а) залихи со помала количина, но со поголема вредност,
- (б) залихи со средна количина и средна вредност и
- (в) залихи со голема количина, но мала вредност.

Примерокот се зема од секој стратум или подгрупа со користење на случајни броеви или интервална селекција. Првично, се врши поединечно толкување на резултатите од секој стратум и потоа врз база на нив ревизорот носи заклучоци за целата истражувана популација.

Групен примерок - се користи за потешки, покомплексни популации, кога е тешко да се земе примерок од целата популација. Тогаш, изборот се прави од еден или повеќе делови од популацијата. На пример, при анализа на системот на буџетирање на училиштата во општините, поради обемот и комплексноста на анализата како и поради начинот на кој се чуваат досиејата и информациите (географската одалеченост), најпрактично е да се ограничи примерокот на училишта во одредена област. Потребно е да обезбеди сите области да имаат подеднаква веројатност да бидат избрани. Групниот примерок вообичаено го користи природното групирање, на пример, по деловни единици, по категории на образование (основно, средно итн.) или пак по категории на имот (недвижен имот,

⁵⁴Превод од International Standard on Auditing (UK and Ireland) (ISA (UK and Ireland)) 530 Audit Sampling and Other Means of Testing, параграф 36

опрема, возила итн.). Потоа ревизорот може да спроведи тестирање на сите единици по групи, или да одбере и претставителни единици кои ќе ги тестира од секоја група. Недостаток на овој метод на избор на примерок е што дава намалена сигурност бидејќи е тешко да се обезбеди секој предмет да има подеднакви шанси да биде избран.

Компјутерски примероци - Во компјутерските системи често е можно да се спроведе 100% проверка на популацијата (на пример на евиденцијата за плати) врз основа на определени критериуми⁵⁵. Алтернативно, компјутерот може да се користи за избор на примерок со користење на соодветен софтвер

Атрибутивни примероци – кај овој метод изборот на примерок во истражуваната популацијата се врши врз база на определен атрибут, односно карактеристика. На пример, бројот на пациенти кои мораат да чекаат повеќе од три месеци за лекување или бројот на деца кои почнуваат во градинка на возраст од пет години. Резултатите кај овој метод се изразуваат во едноставни проценти од вкупната големина на примерокот.

Примерок според монетарната единица MUS—како што кажува и самиот назив, овде изборот на примерок зависи од утврдената монетарна единица. Методот на примерокот според монетарната единица (MUS) претставува статистички метод на земање примероци, кој исто така се нарекува иметод на кумулативна монетарна вредност на земање примероци или метод на земање примероци со веројатност пропорционална со големината. Големината на примерокот избран со помош на MUS методот може да се одреди на повеќе начини, со користење на одредени табели или компјутерски програми наменети за овој метод. Големината на примероците се утврдува врз основа на предефинирани фактори, како што се толерантната стапка и стапката на отстапување.

По утврдување на големината на примерокот, следи дефинирање на интервалот во кој ќе се избираат единиците кои ќе го содржат репрезентативниот примерок. Интервалот се пресметува со делење на големината на популацијата

⁵⁵Институт на овластени ревизори на РМ, „Прирачник за внатрешна ревизија“, трет дел, 2010 год, стр. 31

со големината на примерокот. Вака добиениот интервал се применува врз целокупната популација, по одредена монетарна единица. Овој метод има најголема примена при изборот на примерок за побарувања од купувачи или побарувања од заеми, ценовна сигурност при инвестирање, тестирање на цените на залихите или дополнувања со фиксни средства. Со спроведените тестирања на примерокот избран според утврдена монетарна единица, ревизорот собира определен квантум на ревизорски докази. Ревизорот преку сопствена проценка ги анализира добиените резултати и може да донесе заклучок за вредноста на определена варијабилна на целата популација.

3.2.1 Одредување на големината на примерокот

Основните фактори од кои зависи доволноста на ревизорските докази и големината на репрезентативниот примерок се⁵⁶:

- Големината на популацијата на трансакции или имот управуван од системот;
- Дистрибуција на видовите трансакции или имот управуван од системот;
- Атрибути на поединечни трансакции или имот во популацијата;
- Прифатлива стапка на грешки во евиденцијата, трансакциите или имотот кои се предмет на ревизија;
- Ризикот дека заклучоците од ревизијата, базирани на примероците може да не се применливи за целата популација

Подоле, следи подетално објаснување за влијанието на овие факторите големината на примерокот. Големината на популацијата во основа е, колку е поголема популацијата, толку е поголем примерокот. Сепак, согласно теоријата на веројатноста применувана врз репрезентативен примерок, во услови на предвидено ниво на сигурност, постои пресек по кој дополнителното тестирање нема значително да ја зголеми довербата во резултатот. Според тоа, големината

⁵⁶Институт на овластени ревизори на РМ, „Прирачник за внатрешна ревизија“, трет дел, 2010 год, стр. 32

на популацијата само до одредена мера влијае на големината на примерокот. Штом големината на популацијата достигне одредено ниво, потребната големина на примерокот за да се постигне одредено ниво на сигурност се зголемува само незначително⁵⁷. Со намалување на инхерентниот ризик, се намалува и големината на примерокот. Инхерентен ризик претставува ризик на системот / процесот, кој е присутен независно од функционирањето на внатрешните контроли.

Дистрибуцијата на различни типови на трансакции во популацијата исто така влијае врз големината на примерокот. Разликуваме две општи дистрибуции:

- Различна пропорција на трансакции со висока и ниска вредност;
- Различен обем на трансакции во одредени временски периоди.

Големината на примерокот може да е условена и од различните типови на тестови кои се применуваат при ревизорскиот процес. Воглавно, од самата структура на популацијата зависи и кои техники на тестирање ќе се применат, кои повлекуваат и дефинирање на големината на земениот примерок. Вредноста на резултатите кои ќе ги даде определен тест, во голема мера е условена од големината на земениот примерок⁵⁸. Пред да се започне со тестирање, ревизорот треба да одлучи:

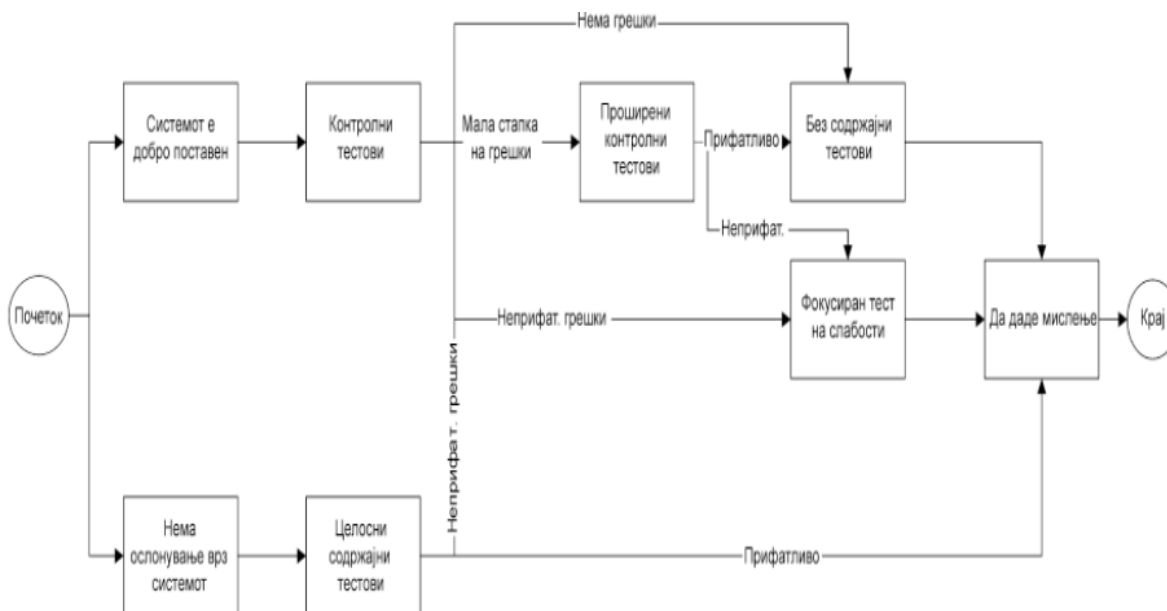
- Што ќе тестира;
- Која е целта на секој тест; и
- Како да тестира.

Клучните одлуки за видот на тестовите кои треба да се направат во конкретна ситуација се дадени во приложениот Дијаграм - „Дрво“ на одлучување.

⁵⁷Превод од International Standard on Auditing (UK and Ireland) (ISA (UK and Ireland)) 530 Audit Sampling and Other Means of Testing, параграф 35

⁵⁸Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр. 33

Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија



Слика 3. Дијаграм на одлучување

3.2.1.1 Големина на примерок за тестовите на внатрешните контроли - *walk through тестови*

При спроведување на walk-through тестовите, ревизорот првенствено проверува, односно бара докази за постоењето на внатрешните контроли. Ревизорот врши испитување на мал број различни трансакции во секоја фаза од процесот или следи една трансакција од почетокот до самиот крај. Со овој вид тестови, ревизорот сака да се провери дали системот функционира на начин како што е опишан и да потврди постоење на контролите во секоја фаза. Проверката ја спроведува со помош на текстуални готови шаблони за опис кои се потполнуваат или со дијаграмите на текови. Табелата дадена подолу е пример на модел за текстуален опис. Ревизор треба да користи формат кој ќе биде лесно разбирлив за корисникот, да се потполнува едноставно, кратко и јасно без непотребни информации.

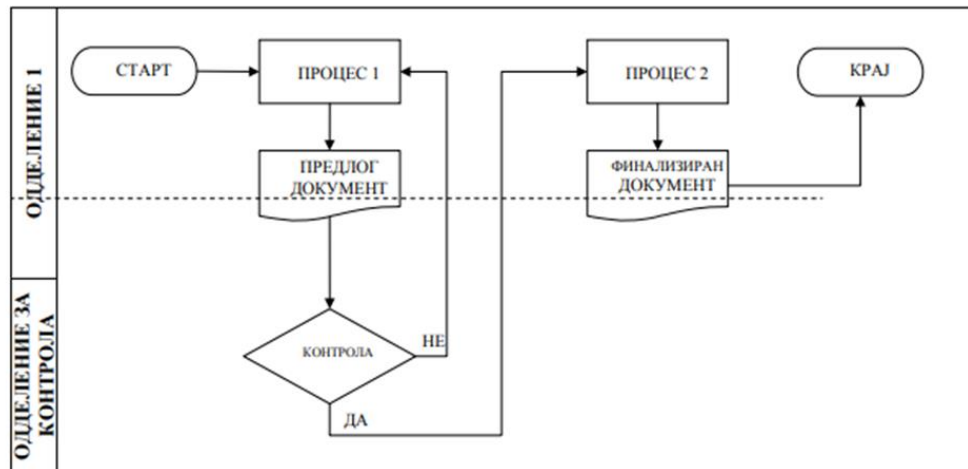
Назив на системот / процесот:	
Назив на активност (чекор на процесот):	
Опис на активноста и контролите поврзани со неа	
Име на одговорното лице за активноста:	

Слика 4. Модел на текстуален опис на системот/процесот

Ревизорот, дијаграмите на текови ги користи како визуелен метод за анализа на мануелните и на компјутерските процеси. Со дијаграмите на текови полесно може да се разбере како функционира системот за разлика од деталниот текстуален опис. Генерално, дијаграмите на текови се користат при прелиминарни испитувања и кога внимателно се разгледува системот на внатрешните контроли. Постојат два главни вида на дијаграми на текови, од кои ревизорот одлучува кој ќе го користи, а тоа се.⁵⁹:

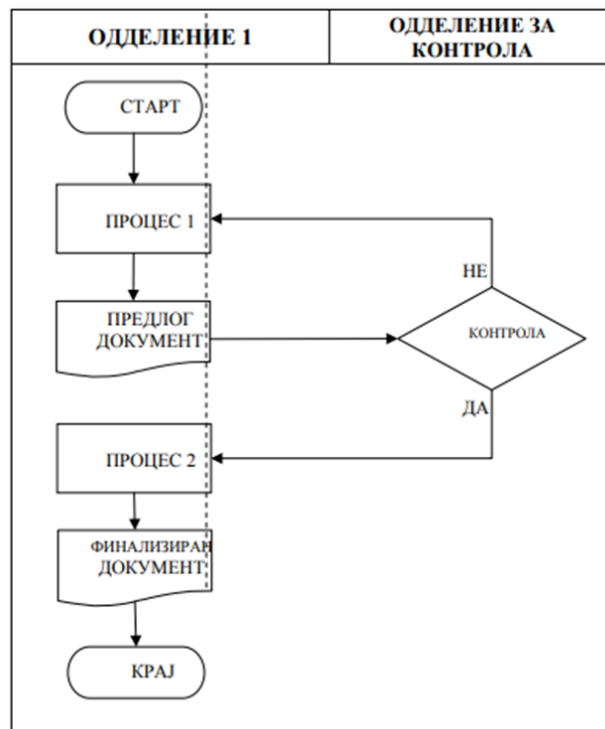
1. Хоризонтални дијаграми на текови - ја опишуваат хоризонталната распределба на одговорностите (организациски единици, позиции) кои се прикажани со користење на колони; и

⁵⁹Институт на овластени ревизори на РМ, „Прирачник за внатрешна ревизија“, втор дел, 2010 год, стр. 39



Слика 5. Хоризонтален дијаграм на текови

2. Вертикални дијаграми на текови - го прикажуваат хиерархискиот редослед намерките.



Слика 6. Вертикален дијаграм на текови

Кај walk through тестовите, трансакциите се следат од почетокот до крајот. Но, понекогаш подобро и попрактично е да се започне со анализа од крајот на процесот. Овде, ревизорот со внимание ги разгледува сите досиеја со документите како и самите документи кои поминуваат преку други помали системи и потсистеми надвор од главниот систем. Овој тест е прифатен како дел од ревизијата на системите, каде ревизорот треба да започне со спроведување на тестови на еден до три примероци, во зависност од комплексноста на системот. Ревизорот го следи текот на трансакциите кои се дел од системот, како функционираат процедурите и дали контролите и како се спроведуваат во пракса. Целта на walk through тестовите е да потврди дека ревизорот правилно го разбрал документираниот систем.

3.2.1.2 Големина на примерок за тестови на усогласеност

Основна задача на тестовите на усогласеност е да се анализираат и следат внатрешните контролите, да се состават тестови со кои може да се постигне соодветно ниво на уверување во врска со функционалноста на овие контроли.

Потребните процедури во оваа фаза се следните:

- дефинирање на контролната цел која треба да се постигне, на пример регуларност;
- опишување на контролите во системот кои го обезбедуваат постигнувањето на целите;
- следење и анализа на сите трансакции, операции и други записи кои треба да се тестираат;
- составување на тестови кои ќе потврдат дека контролите функционираат како што е тоа замислено⁶⁰.

Кај тестовите на усогласеност, од класификацијата на системот, проценката на инхерентниот ризик и проценката на контролните ризици зависи големината на примерокот. Токму овие влијанија, во најразлични комбинации, со помош на табелата подолу, ќе прикажам како се одразуваат врз големината на примерокот,

⁶⁰ Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, втор дел, 2010 год, стр. 55

Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

односно, како сеодредува големината на примерокот кај тестовите на усогласеност.

Тестови на усогласеност - големина на примероците

Инherentен ризик	Прелиминарен контролен ризик	Системот е проценет како:		
		Значаен	Незначаен	Периферен
		Број на единици во примерокот		
Висок	Среден	50	40	30
	Низок	40	30	30
Среден	Среден	40	30	30
	Низок	30	30	30
Низок	Среден	30	30	30
	Низок	30	30	30

Слика 7. Дефинирањена големината на примероци кај тестови на усогласеност

Вообичаено, тестовите на усогласеност не е препорачливо да се прават на повеќе од 25% од единиците во популацијата. Во табелата се прикажани можни големини на примерок кај големи популации. Кога се спроведува ревизија на помали популации, големината на примерокот треба соодветно да се намали. Кога прелиминарниот контролен ризик е висок, системскиот пристап не се користи. Со цел разбирање на начинот на одредување на големината на примерокот при тестови на усогласеност, подолу имам презентирани два примери.

Пример 1: Кога тестирањето се однесува на контролите кои се прават еднаш месечно, на пример банкарски порамнувања, ревизорите треба да ги анализираат доказите од два месеци и да приберат докази дека процесот се повторувал и во останатите десет месеци од годината;

- Пример 2: Кога тестирањето се однесува на контролите кои се прават еднаш неделно, на пример проверки на неделното компјутерско процесирање на групи документи, ревизорите треба да ги проверат доказите за пет недели и да приберат докази дека процесот се поворувал и во останатите 47 недели од годината.

Во случај на примена на тестовите на усогласеност, првиот земан примерок од контролите покаже ниска стапка на грешки (една или две грешки), може да се појави неверување и несигурност кај ревизорот дека добиената стапка на грешки е одраз за целата популација. Тогаш се отвора можност за сомнеж за погрешно земање примерок. Во вакви услови, и за добивање цврст и сигурен ревизорски заклучок, најчесто ревизорот одлучува за проширување на тестовите на усогласеност, барање на дополнителни докази. Наредниот земан примерок не треба да е поголем од првчрниот. Доколку, при ова тестирање, ревизорот открие значителни грешки, има право да го запре тестирањето и да заклучи дека системот не функционира ефикасно.

3.3. Насоки за избор на примерок за содржајно тестирање

Кога контролите не се воспоставени или ако е проценето дека постои висок ризик, нема да биде возможно да се добијат доволно докази и уверување за ефикасното функционирање на системот само преку тестови на усогласеност. Во тој случај, потребно е да се спроведат содржајни тестови на примерок од истражуваната популацијата. Доколку се идентификува голема стапка на грешки кај определен вид на трансакции, група на трансакции со помош на тестовите на усогласеност и содржајните тестови, ревизорот треба да направи тестови за слабости на оваа потпопулација. Тестовите за слабости треба да се фокусираат на видот на пронајдената грешка и да се направат во доволна количина за да може да се донесе заклучок, со цел:

- да се извести за⁶¹:

- Неизвршување на работите;
- Неможност за следење на инструкциите од менаџментот;

- да се насочи ревизорот:

- Да ја истражи причината за високата стапка на грешки;
- Да спроведе истрага и да ја открие нерегуларноста;

⁶¹Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр.34

- Да даде предлог активности кои ќе ја намалат слабоста (поправат грешката).

Целта на таквите тестови е да се проверат познати слабости или подпопулации за кои постои сомневање дека има висока стапка на грешки⁶². Во врска со ова, подолу ќе елаборирам два примери со предлог решенија.

Кога Контролата не се имплементира:

- Се врши идентификација на лицето кое е одговорно за конкретната контрола;
- За носење на статистички заклучок се препорачува проверка на 100 случајно одбрани трансакции;
- Или се врши избор на трансакции за кои се има информации дека се ризични (слично на избор на клучни единици) и се врши детална проверка.

Кај Трансакции поврзани со конкретен добавувач:

- Се врши Идентификација на добавувачот;
- За донесување на статистички заклучок, препорачливо е проверка на 100 случајно одбрани трансакции и оценување на добиените резултати;
- Или се избираат трансакции за кои се има информации дека се ризични и се испитуваат детално.

Често кога се применуваат содржајни тестови, примерокот содржи и единици кои имаат различни карактеристики од останатите единици во популацијата, поради тоа имаат различна стапка на очекувана грешка. Овие се познати како клучни единици. Најдобриот пример за клучна единица е онаа со вредност значително поголема од другите единици во популацијата. Клучната единица е важна од две причини. Прво поради нејзината вредност, случајните или намерните грешки кои се поврзани со неа сигурно ќе го интересираат менаџментот и второ, поради нејзината вредност, може да е предмет на различна

⁶²Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, втор дел, 2010 год, стр. 57

контролна процедура од другите единици (на пример трансакциите над 100 илјади денари потребно е да се одобрат од повисок раководител), а со тоа помалку ќе биде изложена на грешки во споредба со единиците со помала вредност.

3.3.1 Опции за земање примероци за содржајни тестови

Постојат два опции за земање примероци кај содржајни тестови. Доколку не можат да се определат клучните единици, се применува стратифицираното земање примероци. Доколку е возможно да се определат клучните единици во популација, земањето примерок се одвива во следниве три фази:

Избор на единици со голема вредност

Избор на клучни единици

Земање репрезентативен примерок

3.3.1.1. Преферирана опција – стратифицирано земање примероци

Како што претходно спомнав, оваа техника се применува кога не е можно да се одредат клучните единици. Со оваа техника, истражуваната популација се дели на хомогени подгрупи наречени стратуми, од кои подоцна се земаат примероците. Добиените резултати прво се разгледуваат поединечно од секој стратум, за на крај да се комбинираат и врз основа на истите се донесува заеднички заклучок за целокупната истражувана популација. Кога единиците се со екстремно високи или ниски вредности или пак се со други невообичаени карактеристики, тие треба да се одделат во подпопулации, така да секоја подпопулација станува похомогена⁶³. На пример, наложите за плаќање можат да се класифицираат во стратуми, по следниов редослед, до 1,000 денари, до 10,000 денари, до 100,000 денари и од преку 100,000 денари. Потоа ревизорот може да донесе одлука да ги провери сите налози со вредност над 100,000 денари, и неколку помали примероци да провери од преостанатите стратуми со единици со помала вредност. Овие одлуки ги донесува самиот ревизор врз основа на неговото професионално просудување.

⁶³Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр.35

**Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична,
ефективна и ефикасна ревизија**

Подолу, ќе приложам уште еден пример, за разбирање и користење на моделот на стратифицирано земање примероци. Примерот е следен: Претпоставете дека вкупниот износ на извршени плаќања во определен период е 3,000,000 денари. Со користење на овој пристап износот се дели на следните стратуми:

Ред. бр.	Стратум (ден.)	Број на трансакции	Вредност (ден.)
(1)	Под 10,000	543 трансакции	100,000
(2)	10,001 - 25,000	325 трансакции	190,000
(3)	25,001 - 40,000	200 трансакции	490,000
(4)	40,001 - 55,000	65 трансакции	390,000
(5)	55,001 - 70,000	30 трансакции	470,000
(6)	70,000 - 85,000	20 трансакции	400,000
(7)	85,001 - 100,000	10 трансакции	285,000
(8)	Преку 100,000	6 трансакции	675,000
	Вкупно:	1200 трансакции	3,000,000

Табела 8: Модел стратифицирано земање на примерок

Ревизорот донел одлука целосно да ги провери трансакциите со вредност над 70,000 денари и според тоа 36-те трансакции со вредност од 1,360,000 денари (реден број 6, 7 и 8) се исклучуваат од изборот, со што останува популација во вредност од 1,640,000 денари (реден број од 1 до 5). Од останатите стратуми бил пресметан примерок со големина 113, според следната формула:

$$\text{Големина на примерок} = \text{Големина на популацијата} * \text{Фактор на сигурност} / \text{Износ на материјалност}$$

Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

Големината на популацијата во нашиот случај е 1,640,000 денари. Факторот на сигурност е претходно утврден од наредната табела и изнесува 2,31 (при ниво на доверба од 90% и 0 очекувани 100% грешки), износот на материјалност е утврден на почетокот на ревизијата како определен процент (најчесто 0,5%) од вкупниот износ на билансот на состојба и во нашиот пример изнесува 33,525 денари

Фактор на сигурност

	Ниво на доверба	95%	93%	92%	90%	89%	86%	83%	78%	72%	67%
Број на очекувани 100 % грешки											
0		3,00	2,66	2,53	2,31	2,21	1,97	1,77	1,51	1,25	1,13
1		3,75	3,33	3,17	2,89	2,77	2,46	2,21	1,87	1,51	1,34
2		4,30	3,83	3,65	3,53	3,18	2,83	2,53	2,13	--	--
3		4,76	4,24	4,04	3,69	3,52	3,13	--	--	--	--
4		5,16	4,60	4,38	4,00	--	--	--	--	--	--
5		5,52	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Слика 9: Табела на пресметан фактор на сигурност

Во табелата подолу, можете да видите како е пресметан избраниот примерок

	Пресметка	Број на единици во примерокот
Стратум бр. 1	$\frac{100.000 * 113}{1.640.000}$	7 единици
Стратум бр. 2	$\frac{190.000 * 113}{1.640.000}$	13 единици
Стратум бр. 3	$\frac{490.000 * 113}{1.640.000}$	34 единици
Стратум бр. 4	$\frac{390.000 * 113}{1.640.000}$	28 единици
Стратум бр. 5	$\frac{470.000 * 113}{1.640.000}$	31 единици
	Вкупно:	113 предмети

Слика 10: Пресметана големина на примерокот за конкретниот пример приложен погоре

3.3.1.2 Алтернативна опција – избор на клучни единици

Употребата на оваа опција за земање примероци се предлага поради нејзината предност, ревизорско просудување при изборот на клучните и особено ризични единици од популацијата, пред да се избере репрезентативен примерок. Оваа опција се препорачува да се користи само во случаи кога ревизорот добро ја познава областа која е предмет на ревизија, за да може да ги идентификува клучните единици.

Избор според голема вредност – Се испитуваат сите трансакции кои поединечно се над одредена вредност. Ревизорот врз основа на сопствено професионално просудување, ја утврдува вредноста како определен процент од вкупниот износ на популацијата кој се нарекува износ на материјалност. Вообичаено е да се испитаат сите единици чија поединечна вредност надминува 3% од вкупната вредност на популацијата (износ на материјалност). Вкупната вредност на трансакциите со висока вредност треба да се пресмета и евидентира во досието за ревизијата заедно со процентот кој тие го претставуваат во однос

на целата популација⁶⁴. Резултатите од оваа 100% проверка на дел од популацијата не можат да се користат за донесување на заклучоци за другите стратуми од популацијата, сепак се добива разумно уверување за преставување на значителна вредност од популацијата.

Избор на клучни единици од различни билансни ставки- се врши идентификација на трансакциите кои се сметаат за ризични од различни билансни ставки. Заклучоците донесени врз основа на тестираните клучните единици од различни билансни ставки, важат само за конкретната популација од која се извадени. Не треба да се применуваат врз останатите ставки. Подоле, во табела имам прикажано насоки за идентификација на трансакции од различни видови на билансни ставки, но морам да напоменам дека не е презентирана целосна листа и дека ревизорот е тој што одлучува и избира во согласност со потребите и целите кои сака да ги постигне. Целта на изборот на клучни единици е да се изберат оние единици кои се склони кон ризик. Ова може да се должи на природата на трансакцијата, на луѓето кои ја реализираат или на системот преку кој таа се процесира⁶⁵.

⁶⁴Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр.38

⁶⁵Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр. 39

Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

Ставка	Предложени клучни единици	Цел на тестот
Плати	<ul style="list-style-type: none"> Нововработени, вработени што си заминале, вработени префрлени или пензионирани кои може да останат на списокот за плати Секторот одговорен за пресметувањето на платите, сметководителите и персоналот од компјутерската единица Големината на платите и износите исплатени на привремено вработени лица, особено на проекти Присуство на работа и евиденција на одработеното време 	<ul style="list-style-type: none"> Проверка на исплатите на плати со присуствување при исплатата Проверка на големината на платите со изворните документи И двете цели наведени погоре Потврда дека вработените ги одработуваат платените часови
Трошоци и исплати	<ul style="list-style-type: none"> Рачно напишани фактури и мали набавки Доверители кои не се повторуваат Набавки од странство Набавки без основа Постојани набавки или договори со еден ист добавувач 	<ul style="list-style-type: none"> Проверка на исплатите на малите добавувачи Проверка на причината за користење на невообичаени добавувачи Проверка на набавените предмети и потврда на оправданоста на набавката Потврда дека тендерската процедура и склучувањето на договорот со добавувачот биле во согласност со регулативата
Исплати за проекти	<ul style="list-style-type: none"> Административни трошоци Плати исплатени на постојано вработени 	<ul style="list-style-type: none"> Потврда дека тие се основани Потврда дека вработените работат на проектот

Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

Ставка	Предложени клучни единици	Цел на тестот
Големи исплати по основ на договор	<ul style="list-style-type: none"> Тендерски процедури за големи зделки Исплати за ангажираните фирми Големи договори за одржување и исплати по основ на договорот 	<ul style="list-style-type: none"> Потврда дека се следеле регулативите при доделувањето на договорот Потврда дека сите исплати над определен износ биле проверени и одобрени од овластено лице Потврда дека работата предвидена во договорот е вистински завршена
Трансакции со залихи и магацини	<ul style="list-style-type: none"> Споро движење на залихите Предмети за општа употреба во организацијата Намалување на нивото на залихите 	<ul style="list-style-type: none"> Проверка на вредноста на залихите и нивниот отпис во работните документи Проверка на нивното редовно користење Да се потврдат причините за загубите
Транспорт	<ul style="list-style-type: none"> Возила и машинерија со мала искористеност Користење за приватни цели 	<ul style="list-style-type: none"> Одржување на неекономичните возила и машинерија Неправилно користење
Приходи	<ul style="list-style-type: none"> Даноци наплатени со повеќе од еден месец задоцнување од крајниот рок Ненаплатени и спорни даноци Стари не собрани и/или ненаплатени сметки 	<ul style="list-style-type: none"> Потврда на оправданоста за задоцнетото плаќање Да се утврди причината за спорот и неговата оправданост Преголемо вреднување на побарувањата и помало вреднување на резервите за покривање на ненаплатените

Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

Ставка	Предложени клучни единици	Цел на тестот
	<ul style="list-style-type: none"> Услуги за вработените на кредит 	<p>побарувања</p> <ul style="list-style-type: none"> Неправилно користење на дисконти и слаб проток на готовина
Имот вклучувајќи опрема и општ инвентар	<ul style="list-style-type: none"> Атрактивни предмети Ослободување од било каков имот 	<ul style="list-style-type: none"> Проверка дали предметите постојат Потврда дека тие повеќе не можат да се користат во организацијата Потврда дека ослободувањето од средствата било во согласност со финансиските регулативи

Слика 11 :Избор на примерок кај различни билансни ставки

3.4 Ризик од користење на примерок и видови грешки

3.4.1 Видови грешки

3.4.1.1. Содржајни грешки

Содржајна грешка е фактичката разлика меѓу трансакцијата и имотот што се разгледува и она што ревизорот очекува да го утврди⁶⁶. Пример, парична грешка кај трансакција или пак имот што не може да се лоцира. Овој тип на грешки, се смета за доста сериозен и иницираат ревизорот да вклучи голема доза на внимателност при испитувањето на примерокот и да го прошири и продлабочи истото. Дококу е потребно може да го повтори процесот на земање репрезентативен примерок и негово проширување, или да земе и нов примерок . Доколку и тогаш се сомнева за измама, може да иницира започнување на специјална истрага.

⁶⁶Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр.43

3.4.1.2 Грешки кај тестовите на внатрешните контроли -Walk through грешки

Овие грешки се појавуваат кога некој документ или процес не го следи системот кој му бил опишан на ревизорот. Промените во документацијата за ревизијата треба да се направат само откако ревизорот ја потврдил точноста на корекцијата на системот⁶⁷. Оваа грешка насочува на пропусти направени од лицето кое му го презентирал системот на внатрешните контроли и неговото функционирање на ревизорот, не ги објаснило добро и посочило деталите од функционирањето на системот. Доколку овој пропуст се потврди, тогаш треба да се дополни ревизорската документација. Ако, од друга страна, пропустот кој го направил одговорно лице, укаже на тоа дека лицето не го разбира добро самиот систем на внатрешни контроли и неговото функционирање, а истиот треба да го имплементира, може да предизвика импликации на начинот на кој се извршуваат контролите и да влијае врз ревизорската оценка за ефективноста на системот.

3.4.1.3. Грешки кај тестовите на усогласеност

Грешките кај тестовите на усогласеност укажуваат дека контролата не функционира на начин на кој сака менаџментот, односно не се евидентираат докази за извршувањето на контролата или постои неусогласеност со поединечните правила, регулативи и политики кои ја утврдуваат или спроведуваат контролата.⁶⁸ При оценувањето на добиените резултати од овој тип на тестови, ревизорот треба да има во предвид дека не изведувањето на овие операции не мора да влијае врз извршувањето, комплетноста, мерењето или регуларноста на трансакцијата.

⁶⁷Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр. 38

ГЛАВА 4. ИНТЕРПОЛАЦИЈА НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД ПРИМЕНА НА МЕТОДОТ НА ПРИМЕРОК

4.1 Толкување на резултатите од аспект на видови тестови

Ревизијата која ревизорот ја спроведува со помош на метод на примерок, земање примероци, врз кои применува најразлични техники на тестирање, зависно од карактеристиките на истражуваната популација и целите на самата ревизија, а не со тестирање на целата популација, треба да се размисли на кој начин ќе се толкуваат резултатите. Резултатите од тестовите на релативно мали примероци ќе се користат како:

- Основа за изнесување заклучоци за целите системи и за групи трансакции пред менаџментот;
- Основа за заклучоците на внатрешната ревизија за севкупната ефективност на сметководството, финансиските и оперативните системи;
- Насоки за идни превентивни и истражни активности кои ќе бидат спроведени од менаџментот.

Од тие причини, многу е важно заклучоците и препораките кои ќе се изведени од примероците да ги отсликуваат основните карактеристики на целата популација. Во пракса, методот на земање примероци треба да даде 95% сигурност и веродостојност дека заклучоците изразени од ревизорот при тестирањето на примероците ги одразуваат основните карактеристики на популацијата. Толкувањето на резултатите зависи во основа од⁶⁹:

- Видот на направениот тест;
- Користениот метод за земање примероци и извршената селекција.

⁶⁹Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр.44

4.1.1. Толкување на резултати од примерок при Walk through тестови

Првиот, инаједноставен случај на толкување резултати е поврзан со walk through тестовите. Откривањето на грешки кај овие тестови обично значи дека ревизорот не го разбрал добро самиот систем и неговата функционалност или во теорија или во пракса. Вообичаено, системот е замислен и документиран на определен начин на функционирање, но во реалноста тој не функционира на дефинираниот начин. Ова значи дека ревизорот треба да изврши ажурирање на своите тврдења изјаснети во документацијата која ја подготвил за функционирањето на системот. Грешката може да биде пропуштена планирана контрола или процес за конкретна трансакција. Овде ревизорот забележува дека има определен пропуст, грешка и тој предмет да го вклучи во идниот примерок за тестирање. За проверка ревизорот треба да направи уште еден walk through тест на различен предмет за да потврди како вистински функционира системот.

4.1.2. Толкување на резултати од примерок при тестови на усогласеност / Проширени тестови на усогласеност

Оценката практичната ефективност на поставената рамка на внатрешна контрола даваат тестовите на усогласеност. Овие тестови прибираат докази за ефективноста на контролите, намалувајќи ја можноста од материјалниот ризик, како на пример потенцијалот за физички загуби на ресурси. Контролите се превентивна мерка, нивното отсуство или лошо функционирање не значи дека загубата се случила, но значи дека грешката, случајна или не, може да не се забележи. Ова води до поголем ризик од грешки и со тоа ја зголемува можноста од измами и корупција. Преку овие тестови, ревизорот се фокусира на контролите, а не на тестирањето на трансакциите (каде тоа е можно), бидејќи контролите се проактивни мерки кои можат да спречат загуби, додека тестирањето на трансакциите ги идентификуваат загубите откако тие ќе се случат.

Резултатите од тестовите на усогласеност ставаат нагласок дека слабостите водат до зголемен ризик, но и покажуваат дека тестовите на

усогласеност вообичаено не можат да ги идентификуваат настанатите загуби⁷⁰. Таму каде контролите се слаби, ревизорот обично ќе ги дополнува, проширува тестовите на усогласеност со содржајни тестови. Содржајните тестови можат да извлечат докази за големината на загубите кои се случиле во организацијата како резултат на слабата контролна рамка. Оваа техника ја претставуваат проширени тестови на усогласеност, и тие треба да се третираат на истиот начин како и тестовите на усогласеност, независно што тие ќе се спроведуваат на ограничена подгрупа од популација.

4.1.3. Толкување на резултати од примерок присодржајни тестови / тестови на слабости

Содржајните тестови кај поединечни трансакции обезбедуваат докази за точноста при обработката на групи трансакции. Доказ за соодветното функционирање на контролите во пракса, можат да обезбедат содржајните тестови, но сепак не можат да овозможат да се направи разлика помеѓу тестираните трансакции кои се во ред и оние трансакции кои се во ред, но не биле предмет на тестирање. Доколку, се утврдат определени грешки кај контролите, тоа значи дека контролниот систем не функционира ефикасно. Ова може да се согледа со примена на содржајните тестови, но тие сепак не можат да дадат значителни докази за несоодветното функционирање на контролите. Ова значи дека содржајните тестови не се соодветни за проценка на функционалноста на внатрешните контроли, но се добра основа за проценка на загубите кои се случиле во целата популација, врз основа на стапката на загуби до која е дојдено преку тестирање на примерокот. Толкување на резултатите од тестовите на слабости, треба да се третираат на истиот начин како резултатите од содржајните тестови. Водени од фактот дека се применуваат само на определени подгрупи, од примерокот каде со содржајните тестови биле утврдени посебни слабости, добиените резултати и изведените заклучоци од нив важат само за одредените подгрупи.

⁷⁰Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр. 38

4.2 Толкување на резултатите од аспект на методи на земање примерок

Од презентираниот материјал погоре, можеме да забележиме дека постојат повеќе различни методи на земање репрезентативен примерок од истражуваната популација условени од различни аспекти, што претставува и суштината на овој труд. Од големината и карактеристиките кои ги поседува примерокот, како и целите кои сака да ги постигне ревизорот зависат и техниките на тестирање кои ќе одлучи да ги примени. Последователно, ова води до потребата на различно толкување и мерење на добиените резултати.

4.2.1. Толкување на резултати од примерок при статистичко атрибутивно земање примероци

Методот на статистичко атрибутивно земање примероци подразбира случајно одбирање на единици од целата популација, така што секоја единица има иста веројатност да биде избрана, без оглед на нејзината вредност. Грешките утврдени во примероците кои биле одбрани со овој метод треба да се проценат како стапки на грешки, на пример 3/30 или 10% стапка на грешки.⁷¹ Овој метод ја исклучува пристрасноста при изборот на примерок, така што можеме да заклучиме дека оваа грешка е најдобрата проценка на стапката на грешки за целата популација. За тестовите на усогласеност, ревизорот може да утврди дека контролите не се применуваат кај 10% од трансакциите. Кај содржајните тестови, на пример на исправноста на плаќањата, ревизорот може да заклучи дека 10% од исплатите не се исправни и дека 10% од вредноста на исплатите е исплатена неисправно.

При толкување и оценување на грешките, ревизорот треба да внимава на причините за настанатите грешки. На пример, доколку повеќето грешки се однесуваат на трансакции кои се обработени од конкретен вработен, или во

⁷¹Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр.46

конкретен месец, соодветно би било на нив да се гледа како на посебна популација со сопствена стапка на грешки.

4.2.2. Толкување на резултати од примерок при стратифицирано атрибутивно земање примероци

Кај овој метод на земање примероци, стратифицирано атрибутивно земање на примероци, се врши поделба на популацијата на стратуми (подгрупи) според клучните атрибути (карактеристики) кои се очекува да влијаат врз резултатите од тестовите. Пример, направените исплати над одредена вредност може да се предмет на дополнителни контролни проверки и анализи, па поради тоа помала е веројатноста дека тие содржат грешки. Тестирањето на примерок од направени исплати кои истовремено вклучуваат исплати над и под оваа вредност може да не е соодветно, од причина што стапките на грешки утврдени кај тестирани единици со помала вредност не можат да се применат кај единици со поголема вредност. Слично на ова уште еден пример, направените исплати кои се обработени во периоди кога има многу работа или од нови и неискусни вработени, може да не се репрезентативни за целата популацијата.

Кај овој метод популацијата се дели на подпопулации кои се тестираат одделно, тоа значи дека и добиените резултати треба да се толкуваат и оценуваат одделно. Стапката на грешки за секој тест треба да се примени на конкретната подпопулација, што подразбира дека општата стапка на грешки треба да биде пресметан просек од сите поединечни стапки на грешки⁷². Процесот за пресметување на општата стапка на грешки е илустриран подолу.

⁷²Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр.46

Под-популација (денари)	Број на грешки / големина на примерокот	Вредност на популацијата	Стапка на грешки на примерокот	Предвидена грешка	Стапка на грешки кај популацијата
0 - 10,000	20/100	3,500,000	20%	700,000	20%
10,001 - 100,000	5/50	6,700,000	10%	670,000	10%
100,001 - 1,000,000	0/3	4,800,000	0%	0	0%
Вкупна популација	25/153	15,000,000		1,370,000	9.1%

Слика 12: Табела на пресметана ошта стапка на грешки

Стапката на грешки од примерокот е $25/153 = 16.3\%$ но вистинската стапка на грешки за целата популација е проценета на 9.1% ($1,370,000/15,000,000$).

4.2.3. Толкување на резултати од примерок при алтернативен пристап за земање примероци – избор на единици со висока вредност и на клучни единици

Кога се користи методот на примерок преку избирање на единици со вредност поголема од однапред одредена сума, или пак се избираат клучни единици, грешките утврдени кај овие клучни единици не треба да се сметаат како репрезентативни за целиот примерок. Причината за ова е што конкретните трансакции или имот кои се идентификуваат како клучни единици се со различни карактеристики од остатокот на популацијата. Избраните клучните единици треба да се разгледуваат како одделна подпопулација, која е предмет на 100% тестирање. Така да пронајдената грешка претставува грешка на целата подпопулација.

Техниките на тестирање врз база на клучни единици треба да биде придружувано и од статистичко тестирање кај остатокот од популацијата која има вообичаени карактеристики. Стапките на грешки утврдени кај остатокот од

популацијата треба потоа да се екстраполираат на вообичаениот начин.⁷³ Општата стапка на грешки за целата популација се пресметува според горниот пример, третирајќи ги клучните единици како одделни потпопулации.

4.3 Известување за резултатите од тестирањето на примероците

Толкувањето на добиените резултатите од тестирањето на примероците и нивно презентирање од ревизорот, преставува значаен извор на информации на менаџментот за функционирањето на финансиските, сметководствените и оперативните системи во деловниот ентитет. Ревизорот треба да ги презентира информациите што е можно појасно и поразбирливо за да му користат на менаџментот. Извештаите треба јасно да ги образложат⁷⁴:

- Важноста на тестираната контрола или трансакција;
- Природата и целта на извршените тестови;
- Резултатите од тестот, презентирани во стандардна форма,
- Цврст заклучок, за тоа дали контролата се извршила или дали трансакцијата е правилна;
- Импликациите од наодите врз ефективното функционирање на организацијата;
- Препораки до менаџментот за тоа кои активности треба да ги преземе за да ги намали слабостите кои биле откриени.

Подолу следи пример за презентирање на резултатите од тестовите направени кај процесот за одобрување на исплатите.

Пример: со ревизијата на процесот за одобрување на исплати во Министерство за земјоделство, треба да се утврди дали сите направени исплати се за потребите на Министерството за земјоделство, за добра и услуги кои ги примило министерството и дали истите исплати се соодветно регулиран, добрени и евидентирани во согласност со финансиската регулатива. Репрезентативниот

⁷³Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр. 47

⁷⁴Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр.48

примерок содржи 120 исплати, со цел ревизорот да може да провери дали фактурите се во согласност со нарачките за набавка, дали се потпишани од овластен вработен, дали износот на фактурата соодветно е пресметан и дали е направена правилна исплата. Во шест случаи (5%), ревизорот утврдил дека фактурите не се усогласиле со соодветната нарачка за набавка. По разговорите со вработените, ревизорот заклучил дека тие плаќања не треба да се извршат. Вкупната загуба за Министерството за земјоделство 50.000 денари. Потенцијалната загуба од непотврдени исплати за целото Министерство за земјоделство е проценета на околу 620.000 денари. Од направеното истражување, ревизорот заклучи дека системот за проверка на исправноста на исплатите не е ефективен. Според тоа, постои значителна слабост во работата на системот за внатрешна контрола што претставува значаен ризик за Министерството за земјоделство.

Ревизорот ги дал следниве препораки:

- Примена на систем за следење на фактурите со одобрени нарачки
- Вработените на раководните функции да се потсетат на обврските внимателно и редовно да го надгледуваат трошењето на средствата во согласност со одобрениот буџет.
- проверки на лице место на одобрувањето на фактурите

4.4 Формирање мислење врз основа на резултатите од тестираните примероци

Ревизорите, утврдените слабости при тестирањето на примерокот ги категоризираат како основни, сериозни или минорни. Со цел да се информира менаџментот, односно да се запознае со формираното ревизорско мислење за резултатите од поединечните тестови, како и за целосната контролна рамка во друштвото, ревизорите треба да ги имаат предвид следните фактори:

Природата на системите и материјалноста - Грешките кај значајните системи претставуваат поголем ризик за друштвото отколку грешките кај незначајните системи. Ревизорот ова го рефлектира во ревизорскиот извештај.

Кога ревизорот ќе утврди постоење на грешки, преку тестирање на примерокот, кои се однесуваат на целокупната популација, проектираната вредност на овие грешки треба да се спореди со износот на материјалноста. Основна слабост која треба да се провери и реши претставуваат проектираните грешки над износот на материјалноста, додека проектираните грешки кои се под материјалноста се сериозни, но можеби не ја загрозуваат способноста на друштвото да ги постигне своите цели⁷⁵.

Вид на контрола и стапка на грешки - Некои контроли, според ова и некои ревизорски тестови се поважни од други. На пример, контролата која значи чување на физичко средство може да се смета за позначајна од контролата која ја проверува навременоста на обработката на трансакциите. Утврдената и презентирана стапка на грешки од 5% во примената на контролата може да се смета за прифатлива, додека стапка на грешки од 50% може да се смета за прилично висока и подразбира дека дозволува да се извршат неодобрени трансакции, а слабоста на контролата може да ги зголеми случаите на измама или корупција.

Компензирачки контроли - Во многу случаи, слабата контрола во едно место во системот не мора да преставува значителен проблем, доколку постои јака контрола која функционира на друго место во системот и која ги идентификува неоткриените грешките од првичната слаба контрола⁷⁶. Пример, слабата контрола при овластување на лицата кои се одговорни за плаќањата, може да биде компензирана со јака буџетска контролна рамка што подразбира редовна проверка од страна на буџетските корисници на предвидените трошоци во споредба со нивните буџети.

Комбинација на системски слабости - подразбира помала слабост во една област, може да биде дополнета со слабости во други области и од слаба општа контролна рамка. Серија на помали, но поврзани грешки може заедно да претставуваат значителен ризик за работењето на друштвото. Од таа причина, ревизорот треба да ги оцени резултатите од поединечните тестови во контекстот

⁷⁵Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр.50

⁷⁶Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, 2010 год, стр. 50

на останатите наоди, се со цел да се обезбеди слика за контролниот систем во целост.

Предупредувачки извештаи до менаџментот - ревизорот поднесува предупредувачки извештај до менаџментот, односно му го презентира своето мислење, дефинираниот заклучок, кога утврдените слабости на поединечните контроли, или на целата контролна средина се толку значајни што можат да влијаат врз остварувањето на дефинираните цели на друштвото. Со овој чекор, ревизорот сака да му посочи на засегнатиот менаџмент, каде се грешките и да му даде предлог мерки за нивно надминување.

ГЛАВА 5. Презентирање и толкување на добиените резултати од анкетниот прашалник за испитување на примената на методот на примерок од страна на ревизорските куќи во процесот на ревизија во Република Македонија

Акцентот на овој магистерски труд е насочен кон примената на методот на примерок во процесот на ревизија. Од материјата погоре изнесена на оваа тема, можеме да ја заклучиме честата примена на оваа техника при спроведување на ревизорските процеси од страна на ревизорите. Овој заклучок ќе го поткрепам со реално истражување за примената на методот на пример од ревизорите во Република Македонија. За таа цел, подготвив анкетен прашалник на тема примена на метод на примерок, кој го доставив до регистрираните македонски ревизорски друштва. Нивна задача беше врз основа на сопственото досегашно работно искуство и лично просудување како професионални ревизори да одговорат на зададените прашања во анкетниот прашалник, на тема примена на методот на примерок во ревизијата.

Сумираните резултати, врз база на добиените одговори од анкетираниите ревизори на темата примена на методот на примерок, од нивна страна во ревизорското истражување ќе ги елаборирам и толкувам токму во овој дел од овој труд. Оваа тема е доста обемна и комплексна, како во правец на дефинирање и спроведување на насоките за избирање репрезентативни примероци, условени од големината и карактеристиките на истражуваната популација, моделите на тестови, така и во начинот на мерење и толкување на добиените резултати, се со цел да ревизорот добие солидна основа за формирање на своето мислење.

Анкетираниот прашалник се состои од одреден број на конкретни прашања, се со цел првично добивање одговор дали и во кои случаи ревизорите го користат методот на примерок. Преку следните прашања имав за цел да ги прикажам најчестите модели на земање примероци и техники ги фаворизираат и

користат македонските ревизори, како и со кои опасности од грешки и пропусти најчесто се соочуват. Оставајќи простор и за изразување на нивното лично мислење за предностите кои ги нуди овој метод, како и стапката на сигурност која ја дава нивно мислење за точноста на резултатите добиените од доказите на принцип на примерок.

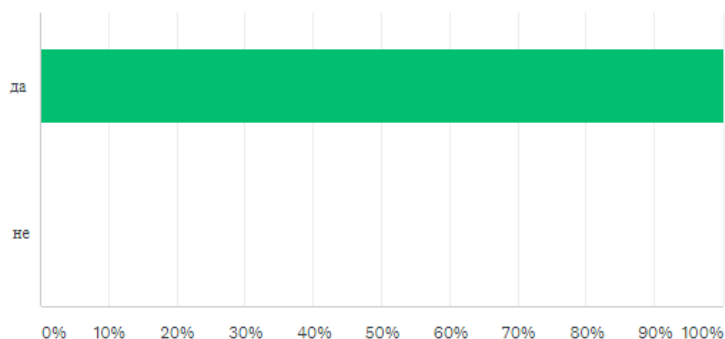
Конкретно, анкетниот прашалник е анонимен и се состои од единаесет прашања на самата тематика, од кои десет се од затворен карактер со избирање на точниот одговор од понудените и едно прашање е отворено со давање нивно индивидуално мислење. Анкетниот прашалник го изработив со помош на апликација Survey Monkey, и со помош на истата, прашалникот преку емаил го испратив до сите регистрирани овластени друштва за ревизија и овластени ревизори-трговци поединци во Р. Македонија. Нивните електронаски адреси ги обезбедив преку регистарот на овластени друштва за ревизија и овластени ревизори-трговци поединци, објавен на веб страната на Институтот на овластени ревизори во Р. Македонија. Анкетниот прашалник го испратив на вкупно 26 македонски овластени ревизорски друштва и 7 овластени ревизори-трговци поединци, на кој ми одговорија вкупно 18 испитаници, односно скоро 55% од целата испитна популација. Според ова, истражувањето се смета за успешно, и може да се донесе заклучок дека добиените резултати се релевантни за целата истражувана популација, во случајов за сите овластени ревизори на територија на Р. Македонија.

Сега следи, презентација и толкување на измирените резултати врз база на добиените одговори од анкетниот прашалник на тема примена на метод на примерок од страна на друштвата за ревизија, регистрирани на територија на Р. Македонија.

Прашање бр. 1

Дали Вашата компанија при спроведување на процесот на ревизија, често го користи методот на примерок (земање репрезентативен примерок од целокупната популација) ?

Answered: 18 Skipped: 0



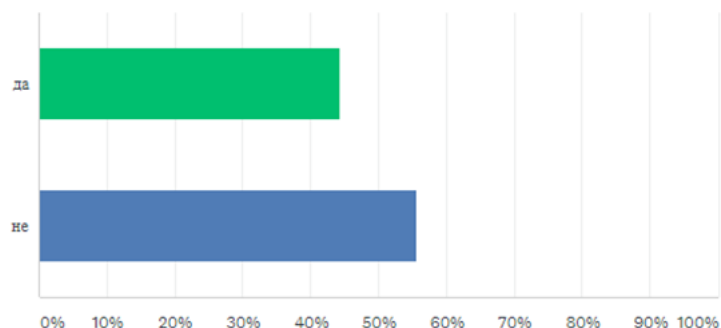
ANSWER CHOICES	RESPONSES	
да	100.00%	18
не	0.00%	0
TOTAL		18

Анкетниот прашалник го започнав со воведно прашање, според чии одговори ќе добиеме информација колку често македонските ревизори го применуваат методот на примерок при спроведување на ревизорските истражувања. Од вкупно добиените 18 одговори имаме максимална одговореност, 100% со да, ревизорите секогаш го применуваат методот на примерок. Од овие измерени резултати можеме да заклучиме дека методот на примерок е една од најчестите применувани алатки од страна на ревизорите. Подоле, ќе можеме да ги утврдиме и причините зошто е тоа така. Зошто ревизорите првенствено се одлучуваат за тестирање на репрезентативен примерок, а не тестирање на истражуваната популација во целост.

Прашање бр.2

Дали методот на примерок задолжително се применува при секој процес на ревизија ?

Answered: 18 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
да	44.44%	8
не	55.56%	10
TOTAL		18

Откако, ревизорите се изјаснија дека често го користат методот на примерок, при спроведувањето на ревизијата, следно што ме интересираше е дали методот на примерок задолжително се применува во сите ревизорски процеси? Овде размислувањата, беа поделени. Од вкупно 18 одговори, 8 од нив, односно 44,44%, одговорија со ДА, доколку 10 ревизорски друштва, односно 55,56%, што е малку повеќе од половина, сметаат дека не е задолжителна алатка методот на примерок во секој ревизорски процес и одговорија со НЕ.

Од одговорите на ова прашање, можеме да заклучиме дека не постои стриктно дефинирано и поставено правило за задолжителна примена на методот на примерок во процесот на ревизија. Примената на методот на примерок, зависи од субјективно просудување на ревизорот. Ревизорот одлучува која алтернатива ќе ја користи. Дали ќе ја тестира целата популација или одреден репрезентативен примерок. Од тука се навестува и содржината на моето следно прашање. Во кои

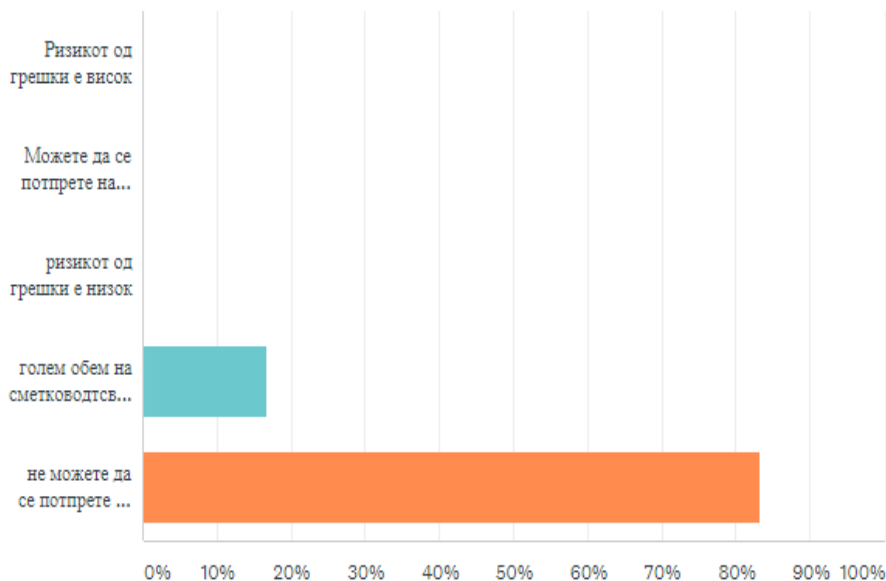
Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

случаи ревизорот ја преферира употребата на методот на примерок? Кои фактори влијаат да ревизорот одлучи да ја примени оваа алатка ? Зошто ја применува ?

Прашање бр. 3

Во кои случаи, најчесто, го користите методот на примерок ?

Answered: 18 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES
Ризикот од грешки е висок	0.00% 0
Можете да се потпрете на внатрешните контроли дека ги откриваат грешките навремено	0.00% 0
ризикот од грешки е низок	0.00% 0
голем обем на сметководствени трансакции	16.67% 3
не можете да се потпрете на внатрешните контроли дека навремено ги откриваат грешките и можностите од загуби	83.33% 15
TOTAL	18

Со следното прашање имам за цел, поконкретно, да дознаеме кога, односно во кои случаи, најчесто, ревизорите го користат методот на примерок, кои фактори се пресудни за неговиот избор. Откако веќе, ревизорите се изјаснија дека методот на примерок е една од основните алатки која најчесто ја користат во

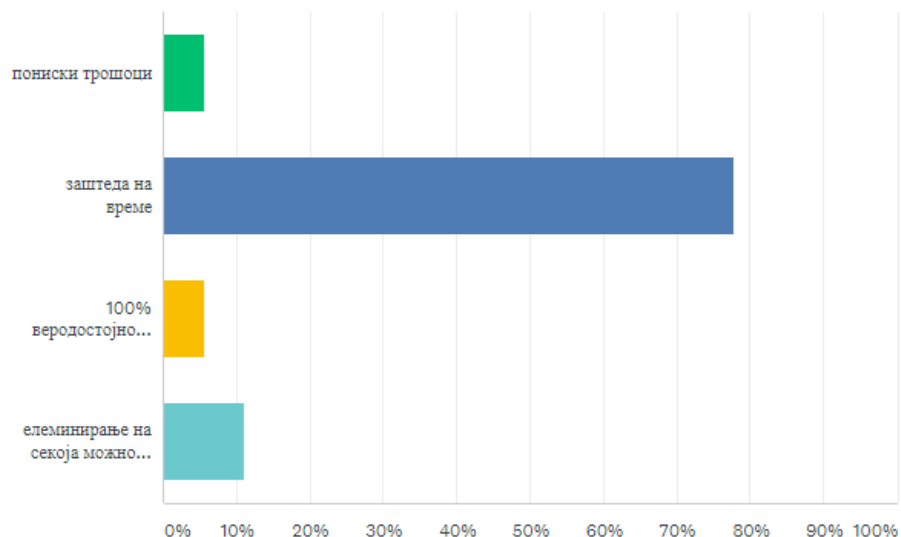
ревизорските процеси, но, не и задолжителна, овде можеме да ги видиме причинителите кои доведуваат до примена на методот на примерок. Погоре, можете да ги видите најчестите ситуации кои доведуваат до примена на методот на примерок. Според добиените одговори, кои се базираат на личното професионално искуство, најчести фактори кои доведуваат со употреба на методот на примерок се следниве: голем обем на сметководствени трансакции и неможноста да се потпрат на внатрешните контроли дека навремено ги откриваат грешките и можностите за загуба. Од 18 добиени одговори, вкупно 3, односно 16,67% за пресуден фактор го сметат обемот на сметководствените трансакции, доколку 15, односно 83,33% сметаат дека тоа е неможноста да се потпрат на внатрешните контроли навремено да ги откријат грешките и можностите за загуба.

Ревизорите најчесто за предмет на истражување имаат обемни и комплексни популации, кои ја намалуваат можноста за 100% испитување на конкретната популација. Па во такви ситуации ревизорите се одлучуваат испитувањето да го вршат на конкретен примерок кој е репрезентативен за целокупната комплексна популација. Врз основа на добиените докази од тестирање на примерокот, ревизорот носи заклучоци за карактеристиките на популацијата. Но за повлијателен фактор за примена на методот на примерок повеќе од 83% од македонските ревизорски друштва се одлучиле дека е неможноста да се потпрат на внатрешните контроли дека навремено ги детектираат грешките и можностите за загуба. Водени од огромната одговорност за точноста и веродостојноста која ја презентираат изразените тврдења и мислења на ревизорот, многу е важна веројатноста дека внатрешните контроли успешно и ефикасно си ги извршуваат своите задачи, односно системот нема значителни слабости и дека можноста за грешки е многу мала. Од тие причини најчесто ревизорите безусловно не се потпираат на успешноста на внатрешните контроли, туку внимателно ги испитуваат и проверуваат од повеќе аспекти, со примена на методот на примерок и најразлични видови на тестови, зашто нивното 100% тестирање би бил долготраен процес.

Прашање бр.4

Кои придобивки ги имате од примената на методот на примерок ?

Answered: 18 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES
▼ пониски трошоци	5.56% 1
▼ заштеда на време	77.78% 14
▼ 100% веродостојност на ревизорското мислење	5.56% 1
▼ елеминирање на секоја можност за грешки	11.11% 2
TOTAL	18

Во овој дел од анкетата ќе стане збор за поволностите кои ги овозможува примената на методот на примерок. Понудив четири типа на поволности, кои се издвојуваа како најбитни, од кои испитаниците водени од своето искуство, пракса и цели требаше да одберат само една поволност како преовладувачка од примената на методот на примерок. Од добиените резултати, можеме да забележиме дека на прво место се издвојува заштедата на време со вкупно 14 гласа, односно 77.78%. Потоа, следи поволноста-елиминирање на секоја можност од грешки со 2 гласа, односно 11,11% и на крај, но не помалку битни со по 1 глас, односно 5,55% проценти се пониските трошоци и 100% веродостојност на ревизорското мислење. Од добиените одговори на ова прашање, можеме да

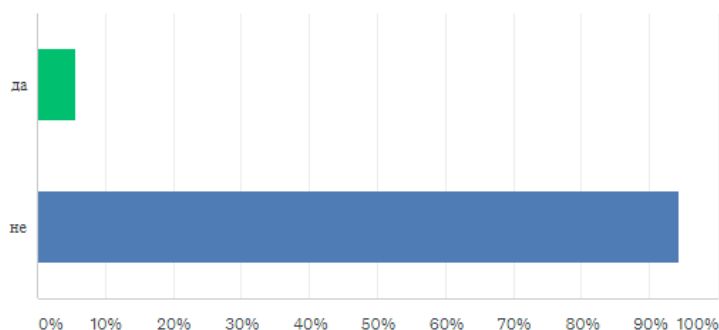
Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

заклучиме дека ревизорите водени од потребата и можноста за заштеда на време, кој им е ограничувачки фактор, им е главен предуслов за избор на методот на примерок. Повторно се враќаме на тоа дека ревизорите при секој процес на ревизија се соочуваат со дефинирани временски рокови, а притоа имаат обемни популации за истражување, па примената на оваа алатка им овозможува да добијат релевантни докази за пократок временски период. Кои потоа претставуваа солидна основа, на која ревизорите ќе го изјаснат своето ревизорско мислење.

Прашање бр. 5

Дали примената на методот на примерок предизивува високи трошоци за ревизорската куќа, односно, дали е скапа метода ?

Answered: 18 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES
да	5.56% 1
не	94.44% 17
TOTAL	18

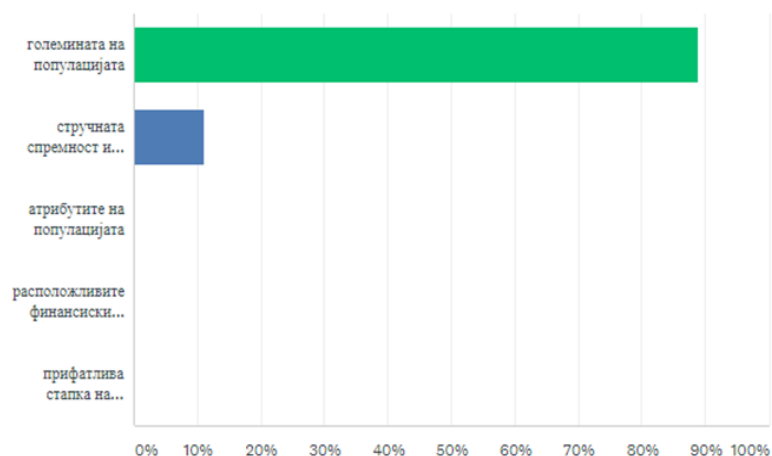
По дефинирање на предностите кои ги поседува примената на методот на примерок, следи утврдување на неговите слабости. Дали методот на примерок е скапа метода, е моето следно прашање. Дали заштедата на време паралелно повлекува и високи трошоци за ревизорските друштва? Мнозинството од 94,44%, односно вкупно 17 испитаници, процент кој е многу близок до максималните 100%, сметаат дека методот на примерок не е скапа метода, односно не предизивува високи трошоци. Мал процент од 5,56%, односно 1 ревизорско друштво, смета дека методот на примерок е скапа метода, односно изборот на репрезентативни

примероци предизивува високи трошоци. Овој одговор верувам дека е резултат на некое конкретно негативно искуство кое го имало ревизорското друштво, кое можеби можеме да го сметаме како исклучок, затоа што не преовладува во резултатите. Големо улога при земањето клучни примероци од истражуваната популација, игра знаењето, способностите и искуството на ревизорот. Доколку ревизорот воден од информациите карактеристиките на истражуваната популација знае точно на кој начин да го земе примерокот, кои видови на тестови да ги спроведе со цел добивање доволен обем на точни ревизорски докази, ќе заштеди време и средства. Додека ревизорот, не располага со доволно информации, знаење и вештини може да има потреба од повторно повторување или дополнително зголемување на избраниот примерок, што ќе значи и зголемување на трошоците.

Прашање бр. 6

Кои фактори (информации) најмногу влијаат на големината на примерокот при неговото креирање, според вас ?

Answered: 18 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES
▼ големината на популацијата	88.89% 16
▼ стручната спремност и времето на ревизорот	11.11% 2
▼ атрибутите на популацијата	0.00% 0
▼ расположливите финансиски средства	0.00% 0
▼ прифатлива стапка на грешки	0.00% 0
TOTAL	18

По донесување на одлуката за примена на методот на примерок, од страна на ревизорот, следат следните избори кои треба да ги направи. Кој методот на земање примерок ќе го користи, колку голем примерокот ќе користи, кои тестови ќе ги користи? Ревизорот е тој што ја дефинира големината на примерокот. Големината на примерокот е условена од фактори, од типот како: големината на популацијата, атрибутите (карактеристиките) на популацијата, расположливите финансиски средства, стручната спремност и времето на ревизорот, прифатливата стапка на грешки и сл. Поврзано со ова, следното прашање е кои фактори (информации) влијаат врз големината на репрезентативниот примерок? Повторно, одговорите се базирани на личните ставови и разбирања на испитаниците, во случајов ревизорски друштва. Тие избраа два највлијателни

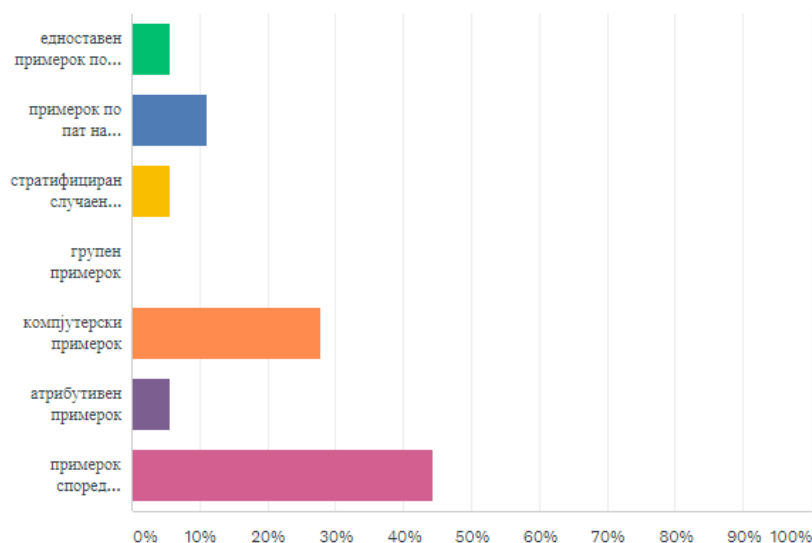
Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

фактори. Водечки фактор кој има пресудно влијание врз големината на примерокот е големината на популацијата. Овој одговор го дадоа вкупно 16 испитаници, односно 88,89%. Следниот највлијателен фактор, според ревизорите е стручната спрема и време на ревизорот со 11,11%, односно 2 гласа. Колку е поголема и покомплексна исражуваната популација, толку примерокот е поголем и покомплексен. Но, сепак ова влијание оди до определена мера. Доколку популацијата се зголемува, тоа подразбира и зголемување на примерокот, но нема да предизвика значителни промени во добиените резултати од тестирањата. Експертизата кој ја поседува ревизорот, неговото знаење, способности и време исто така се значајни за правилно дефинирање на големината на примерокот. Често пати, недостатокот на спремност и посветеност на ревизорот, може да предизвика погрешно дефинирање на репрезентативниот примерок, а тоа води и до дополнителни загуби од погрешните толкувања.

Прашање бр. 7

Кој начин (метод) на земање примерок од истражуваната популација најчесто го применувате при спроведување на ревизијата ?

Answered: 18 Skipped: 0



Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

ANSWER CHOICES	RESPONSES	
едноставен примерок по случаен избор	5.56%	1
примерок по пат на интервална селекција	11.11%	2
стратифициран случаен примерок	5.56%	1
групен примерок	0.00%	0
компјутерски примерок	27.78%	5
атрибутивен примерок	5.56%	1
примерок според монетарната единица	44.44%	8
TOTAL		18

Покрај потребата од носење одлука за дефинирање на големината на избраниот примерок, ревизорот се соочува и со избор на кој начин, метод ќе го избере соодветниот примерок за популацијата кој е предмет на истражување. Откако утврдивме дека методот на примерок е често употребуван од ревизорите, следи прашањето - кој метод на примерок најчесто го користат? Зависно од различните популации кои најчесто се предмет на истражување на ревизорските друштва, ги добив следниве одговори по ова прашање. Како метод кој најчесто го применуваат ревизорските друштва го избраа методот на примерок според монетарна единица, вкупно 8 испитаници, односно 44,44%, потоа следи компјутерскиот примерок со 5 гласа, односно 27,78%. Следен на листата на најприменувани методи на примерок според добиените гласови се најде примерокот по пат на интервална селекција со 2 гласа, односно 11,11%. Со по 1 глас, односно по 5.56% добија едноставниот примерок по случаен избор, стратифициран случаен примерок и атрибутивниот примерок. Доколку, ниту еден глас не доби групниот примерок. Како заклучок на добиените процентуални резултати можам да го произнесам следново: конкретно еден метод на примерок не може да се издвои како задолжителен во пракса, односно сите методи на земање примероци наоѓаат примена токму од фактот што се истражуваат најразлични популации и нивниот избор се темели на личното просудување на ревизорите. Групниот примерок е карактеристичен при ревизија во државните органи и институции, додека овде воглавно одговараа ревизорски друштва кои спроведуваат комерцијална ревизија. Па затоа овој метод на примерок не е често

Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

применуван кај овие ревизорски друштва, што подразбира дека воопшто нема примена.

Прашање бр. 8

Кој начин (метод) на земање примероци го фаворизирате и зошто ?

Answered: 15 Skipped: 3

monetary sampling method

7/9/2018 1:22 PM

monetary sampling method

7/9/2018 1:21 PM

monetary sampling method

7/8/2018 6:21 PM

Slucaen statisticki primerok

7/3/2018 7:19 PM

Monetary sampling method

7/3/2018 4:03 PM

Mus

7/2/2018 4:18 PM

MUS, monetary sampling method

7/2/2018 3:53 PM

MUS (ednostavna, ja valorizira vrednosta na evidentirana stavka pri selekcijata)

7/2/2018 9:54 AM

статистички

7/2/2018 8:04 AM

Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

CMA (Cumulative Monetary Amounts) - затоа што се елиминира субјективноста во изборот на примерок и затоа што е статистички избор на примерок

7/3/2018 10:36 AM

monetary sampling method

9/2/2018 5:59 PM

monetary sampling method

9/2/2018 5:57 PM

MUS

9/2/2018 5:55 PM

MUS

9/2/2018 5:54 PM

Monetary sampling method

7/9/2018 8:11 PM

Следното, осмо прашање, е од отворен тип каде секој од испитаниците треба да се изјасни кој метод на примерок го фаворизира и зошто ? Со анализа на резултатите од претходното прашање видовме кои методи на земање примерок, најчесто се применувани. Овде, ме интересираше кој метод на примерок го фаворизираат врз основа на лични просудувања, знаења и искуства. Од добиените одговори, можеме да заклучиме дека методот на примерок според монетарната единица (MUS), е најфаворизиран. Од 18 испитаници, на ова прашање одговориле вкупно 15, од кои 12 испитаници го фаворизираат методот на примерок според монетарната единица, познат и како метод на кумулативна монетарна вредност. Како одговор го имаме и статистичкиот метод, односно методот на случаен статистички примерок. Можеме да заклучиме во своите истражувања, ревизорите главно се потпираат на статистички начини на земање примероци. Методот на примерок според монетарната единица е омилен од ревизорите, тој исто така претставува статистички метод. Со примена на овој

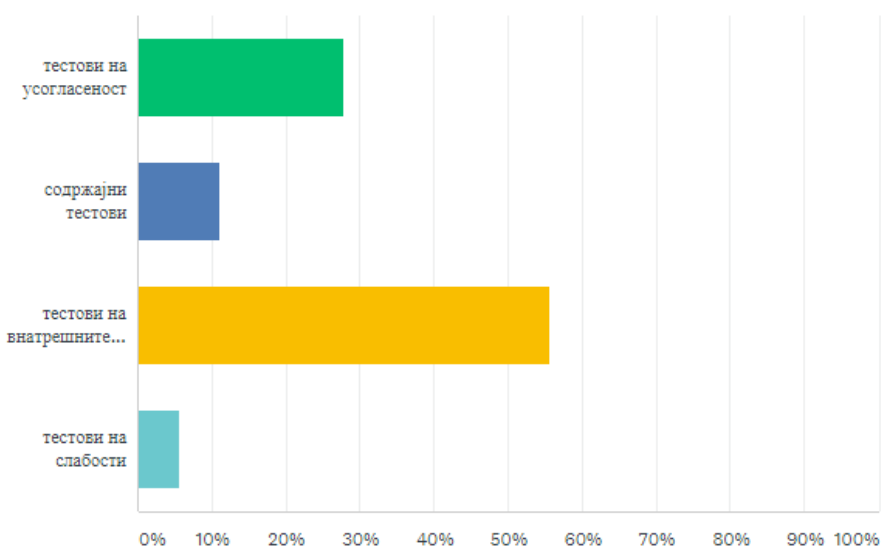
Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

метод се врши валоризација на испитуваните единици со помош на соодветни табели за избор и пресметка, исклучувајќи ја можноста за субјективност. Најчесто резултатите добиени од овој метод се карактеристични за целата популација, мали се можностите за пропусти и грешки.

Прашање бр. 9

Кои тестови најчесто ги применувате при испитување на репрезентативниот примерок ?

Answered: 18 Skipped: 1



ANSWER CHOICES	RESPONSES
тестови на усогласеност	27.78% 5
содржајни тестови	11.11% 2
тестови на внатрешните контроли	55.56% 10
тестови на слабости	5.56% 1
TOTAL	18

Деветтото прашање се однесува на следниот избор кој треба да го направат ревизорите. Кој тип на тестови ќе се применат зависи од карактеристиките на предметот на ревизија како и целите кои ревизорот сака да ги посигне. Честопати, за добивање подобри и точни резултати, ревизорите знаат да направат проширување или комбинирање на повеќе типа тестови, зависно и во

која фаза од целокупното истражување го применуваат конкретниот тест. Водени од лимитираните фактори како средства и време, скоро секогаш, ревизорите ги интересира дали можат да се потпрат на ефикасноста на внатрешните контроли. Ревизорите првично утврдуваат дали воопшто постојат внатрешните контроли и како тие функционираат. Според ова, тестовите на внатрешните контроли, претставуваат најчесто применувани тестови со 55,56%, односно 10 гласа. Потоа, следат тестовите на усогласеност со 27,78%, односно со 5 гласа, па, содржајните тестови со 11,11% , односно со 2 гласа, и 1 глас имаат тестовите на слабости, односно 5,56% .

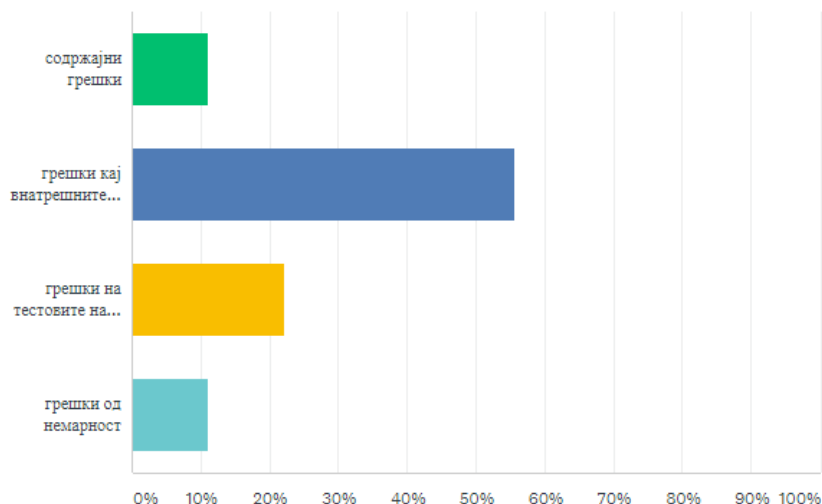
Од редоследот на добиените гласови, се гледа и редоследот на примената на горе споменатите тестови. Првично, ревизорите утврдуваат дали постојат внатрешни контроли (тестови на внатрешни контроли), потоа се запознаваат со нивните функции и утврдуваат дали тие функционираат според пропишаниот начин (тестови на усогласеност). Овие тестови вклучуваат набљудување, распрашување на персоналот и сл. Преку собраните информации од овие тестови, се определува нивото на контролен ризик што е од голема помош при понатамошниот тек на ревизијата.

Доколку се утврдат определени слабости и грешки во функционирањето се користат содржајните тестови за конкретизирање и точно мерење на обемот на грешки, за на крај доколку се утврди дека стапката на настанати грешки е голема и значајна, ревизорот се одлучува за примена на тестовите на слабости. Доколку со првичните тестови на внатрешни контроли, се утврди дека ревизорот може да се потпре на нивната ефикасност, запира со тестирањата и не ги спроведува понатамошните тестови.

Прашање бр. 10

Кои видови грешки најчесто можат да се појават при тестирањето на избраните примероци ?

Answered: 18 Skipped: 1



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
▼ содржајни грешки	11.11%	2
▼ грешки кај внатрешните контроли	55.56%	10
▼ грешки на тестовите на усогласеност	22.22%	4
▼ грешки од немарност	11.11%	2
TOTAL		18

Претпоследното прашање се однесува на можните грешки кои можат да се појават при тестирањето. Добиените одговори на ова прашање се во истиот редослед како и кај прашањето кои тестови најчесто се применуваат. Најчести грешки кои можат да се појават според праксата на испитаните ревизори се грешките кај внатрешните контроли, со добиени 10 гласа, односно 55,56%, потоа следат грешките на усогласеност со 4 гласа, тоа подразбира 22,22% и по 2 гласа, односно по 11,11% добија содржајните грешки и грешки од немарност. Разбирливо е грешките кај внатрешните контроли, да се најчеста појава, зашто овие тестови се основни и најчесто применувани при анализата од страна на ревизорот.

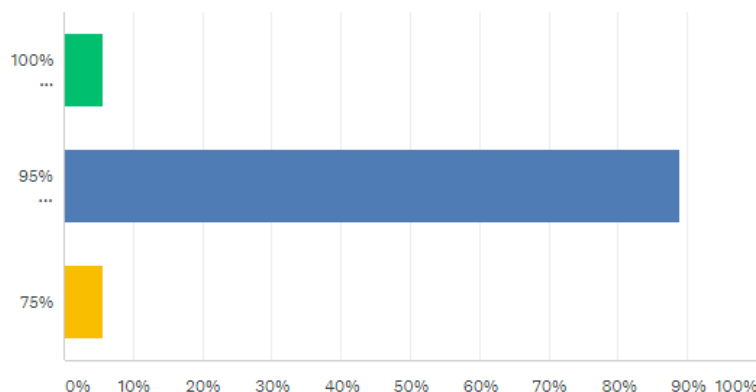
Примената на методот на примерок во ревизијата како алатка за економична, ефективна и ефикасна ревизија

Грешките на усогласеност се утврдуваат со помош на тестовите на усогласеност, и тие во суштина преставуваат определни пропусти и слабости на контролите, или лицата кои ги спроведуваат истите. Тука најчесто, ревизорот превзема корективни мерки за нивно надминување и креирање. Потешок тип на грешки се содржајните грешки. Тие упатуваат на значајни пропусти, на кои ревизорот посветува големо внимание, зашто истите може да иницираат намерни измами. Грешките од немарност, се грешки направени од трети лица од невнимателност.

Прашање бр. 11

Колку проценти сигурност би требало да даде ревизорското мислење кое е изградено врз база на заклучоците од тестирањето на примероците ?

Answered: 18 Skipped: 1



ANSWER CHOICES	RESPONSES
100%	5.56%1
95%	88.89%16
75%	5.56%1
TOTAL	18

Последно прашање, со кое го затворам мојот анкетен прашалник е насочено кон сигурноста, веродостојноста, точноста на резултатите кои ги даваат ревизорските мислење изградени врз база на примена на методот на примерок

Мнозинството се изјасни за 95% сигурност на ревизорските мислења на база на метод на примерок, односно доби 16 гласа, 88,89% што е многу блиску до максималните 100%. Со по еден глас односно по 5,56% добија одговорите дека ревизорските мислења на база на метод на примерок нудат сигурност од 75 % и 100%. Факт е дека ревизијата не претставува егзактна наука која може стопроцентно да ја гарантира вистинитоста и објективноста на информациите кои се содржани во финансиските извештаи.

Ревизијата врши професионално расудување и потврдување на веродостојноста на финансиските извештаи, но не нуди гаранција за нивната апсолутна точност. Според тоа, ревизорите се усогласени дека нивните ревизорски мислења нудат 95% сигурност.

Од процентуалната огласеност на овој анкетен прашалник, на кој одговорија скоро 55% од вкупните регистрирани ревизорски друштва во Р. Македонија, кои беа предмет на моето истражување можам да го сметам за успешен. Измерените и толкувани резултати од оваа истражување, ги даваат заклучоците резимирани погоре поединечно, за кои слободно можеме да кажеме дека се однесуваат на целокупната истражувана популација, односно на сите ревизорски друштва во Р. Македонија.

Повторно да резимираме дека, методот на примерок е често користена алатка во процесот на ревизија, но е задолжителна во секој процес. Ревизорите сами одлучуваат кога ќе ја тестираат целата популација, а кога само определ примерок, водени од неговите предности како заштеда на време, труд и ресурси кои ги издвојуваат како клучни. Водени од своите стручни знаења, способности и минати работни искуства во оваа област, ревизорските друштва се согласија околу фактот дека врз големината на примерокот најголемо влијание има големината на истражуваната популација. Односно, од големината, карактеристиките на популацијата зависи и големината на примерокот како и начинот на кој ревизорот врши селекција на податоците кои ќе го сочинуваат репрезентативниот примерок. По прашањето кој метод на земање примерок

најчесто го користат, се издвои методот на земање на примерокот според монетарната единица, за кој со добиен најголем процент на изгласаност, исто така се изјаснија дека го фаворизираат. Од причина што овој метод им обезбедува најголем процент на сигурност на точност на ревизорските докази, чии резултати ги добиваат со специфични табели на премсетка за таа намена. Со тестирање на избраниот примерок, ревизорите вршат детектирање на грешки и пропусти кои може да постојат, и потоа да предложат корективни мерки за истите.

При започнување на процесот на ревизија, прво нешто што го интересира ревизорот е колку и дали може да се потпре на ефикасноста на внатрешните контроли, дали тие имаат слабости во нивното функционирање. Со утврдување на овие резултати, ревизорот заштедува време и ги дефинира насоките на понатамошното истражување, колку длабоко ќе анализира. Од овој аспект, ревизорите ги преферираат првично, со најголем процент на изгласаност тестовите на внатрешните контроли, односно најчесто ги применуваат, но не ги исклучија и останатите видовои на тестови, чија примена е ограничена токму од резултатите на овие тестови. Последователно на ова, како најчест тип на грешки кои можат да се појават при тестирањето се токму грешките кај внатрешните контроли. На крај, добиените резултати, ревизорите соодветно ги толкуваат, кои претставуваат основа за формирање на нивното ревизорско мислење. Ова мислење кое се однесува на работењето на ревидираниот деловен субјект е достапно за широката јавност. Од тој аспект, ревизорското мислење треба да отсликува реални, точни и објективни информации за постигнатите резултати на деловниот субјект.

Ревизорот со изнесувањето на своето мислење обезбедува сигурност на определено разумно ниво, но не претставува гаранција дека финансиските извештаи, кои биле предмет на ревизија се целосно ослободени од пропусти неправилности и грешки. Со помош на ревизијата, се доаѓа до некоја умерена и разумна сигурност, точност, правилност, чесност на информациите кои се обелоденети, меѓутоа од ревизијата од финансиските извештаи не треба да се

очекува 100% сигурност, односно гаранција за апсолутна точност, па затоа ревизорите се соогласни околу тврдењето дека ревизорското мислење нуди 95% сигурност.

ЗАКЛУЧОК

Во современи услови на стопанисување, со процесот на глобализација и интернационализација на пазарот, сопствениците на капитал носат одлуки каде да ги вложат своите слободни средства. За да не погрешат и донесат лоши деловни одлуки, имаат потреба од реални и објективни информации, при што особено значење имаат сметководствено финансиските информации кои ги добиваат од финансиските извештаи на деловните субјекти. Еден од инструментите за обезбедување веродостојни и објективни податоци за работењето и перформансите на деловниот субјект, е ревизијата на финансиските извештаи на деловниот субјект. Улогата на ревизијата е создавање на реална и објективна основа на информации за успешно управување со деловниот субјект и заштита на интересите на сопствениците на капиталот.

Ревизорот, со својот ревизорски извештај претставува врска меѓу корисниците на финансиските извештаи и деловниот субјект, чии финансиски извештаи се предмет на ревизија. Менаџментот на деловниот субјект ги изготвува финансиските извештаи и е одговорен за нивната точност. Ревизорот врши ревизија на тие финансиски извештаи и тој ја носи одговорноста да даде мислење за точноста и исправноста на информациите содржани во финансиските извештаи. Со ревизијата се зголемува кредибилитетот на финансиските извештаи и нивната веродостојност. Корист од ова имаат самите деловни субјекти и корисниците на финансииските извештаи.

Ревидираните финансиски извештаи на нивните корисниците им помагаат во донесување на правилни деловни одлуки кои се засноваат на релевантни, информации, а на деловните субјекти им го зголемуваат нивниот рејтинг и им го олеснуваат пристапот до пазарот на пари и капитал, што воглавно доведува до зголемување на вкупната економска ефикасност.

Со оглед на големината на деловните субјекти, во кои се спроведува ревизијата, големиот обем на информации и трансакции кои се ревидираат, се наметнува потребата од користење на методот на примерок како начин за добивање соодветен доказен материјал. Методот на примерок се применува на следниов начин: Ревизорот по пат на селекција избира примероци од истражуваната популација, кои претставуваат помалку од сто проценти од вкупната популација и преку анализа на самите примероците донесува заклучок, кој ќе важи за целата истражувана популација.

Многу е важно кои ставки ревизорот ќе ги селектира да го сочинуваат примерокот, бидејќи тој, ќе претставува репрезент за целата популација. Доколку секоја ставка од истражуваната популација има подеднаква шанса да биде избрана, тогаш примерокот ќе биде репрезентативен. Доколку пак, примероците се земаат само од дел од популацијата или пак се само неколку последователни ставки, тогаш примерокот би бил помалку репрезентативен. Од овие причини, развиени се неколку методи на избирање примероци, кои детално се елаборирани погоре во трудот.

Примената на методот на примерок носи свои поволности, како што се заштеда на време, труд и средства но исто така определено ниво на ризик. Ризикот од примена на методот на примерок е инверзен на големината на примерокот. Ревизорот го определува прифатливото ниво на ризик од примената на примерокот преку анализа на доказите собрани од тестирањето.

Ревизорот одбира дали ќе користи нестатистички или статистички пристап при прибирање на примерокот. Кога го применува нестатистичкиот метод на избор на примерок, особено кога изборот на единиците не е базиран по системот на случаен избор, при селектирањето на примерокот, треба да се осигура од ризикот да не изостави некој дел од популацијата. Статистички метод, подразбира спроведување на случајна селекција на примерочните единици, така што секоја единица има подеднаква можност да биде избрана. Тоа можат да бидат физички ставки или монетарни единици. Еден од најприменуваните статистички методи е

методот според монетарната единица, кој врши валоризација на вредноста на избраните ставки. Се користат случајни нумерички табли, компјутерски програми, систематско селектирање и случајно селектирање. Додека, нестатистичкиот метод на примерок се базира на професионалното расудување на ревизорот, за избор на ставки кои ќе го претставуваат репрезентативниот примерок. Овде ревизорот избира ставки кои се типични за карактеристиките на ревизијата, се со цел примерокот да е репрезентативен за целокупната истражувана популација.

Во секој случај, примероците кои ќе бидат избрани со статистичкиот или нестатистичкиот метод, треба да се соодветни. И двата пристапа имаат свои предности и недостатоци. Главната предност на статистичкиот примерок е што создава можност да се утврди минималната големина на примерокот, која е потребна да ги задоволи целите на ревизорските тестови, односно можноста за квантитативно изразување на резултатите. Додека како недостаток на статистичкиот примерок се смета што мора да се користат техники на случаен избор на примерокот, кои можат да бидат подолготрајни отколку несистематските применливи техники кај нестатистичкиот примерок. Позитивната страна на нестатистичките методи е таа што тие претставуваат поекономична солучија од статистичките, кога се зема во предвид анализата. Но, од друга страна, како недостаток на овие методи се нагласува нивната помала објективност, за разлика од кај статистичките методи. Овие два методи на земање примерок од истражуваната популација, заедно со нивната класификација, условена од видовите на тестови кои ги применува ревизорот за собирање веродостојни ревизорски докази се суштинскиот дел на овој магистерски труд.

Ревизорот со својата работа има за цел да обезбеди компетентни, релевантни и разумни докази. Оваа цел ја постигнува со примена на различни тестови врз репрезентативниот примерок за да ги одреди неговите слабости и детектира можните грешки. Ревизорот треба да има целосно разбирање и познавање за техниките на тестирање, како и да се осигура дека применетите техники се доволно разумни за откривање на сите квантитативно материјални

грешки и неправилности. Ревизорските докази до кои дошол ревизорот во текот на ревизијата со примена на методот на примерок соодветно треба да се измерат и да се толкуват добиените резултати. Крајна цел на примената на методот на примерок е токму добивањето веродостојни резултати, кои бараат соодветен начин на толкување. Оваа проблематика ја имам разработено во овој магистерски труд, давајќи насоки како правилно треба да се толкуваат прибраните ревизорски докази.

Добиените резултати претставуваат основа за носење на ревизорските заклучоци и мислења. Формираното мислење врз основа на добиените ревизорски докази за истражуваната популација, користејќи го методот на примерок треба соодветно да се документира и прикажи во ревизорскиот извештај. Содржината и обликот на ревизорскиот извештај го претставуваат степенот на професионалност, знаење и искуство кои ги поседува ревизорот. Извештајот треба да биде комплетен и детализиран и да им овозможи на широката маса корисници од него да ги согледаат постигнатите перформанси на деловниот субјект. Ревизорското мислење формирано врз база на примена на метод на примерок носи 95% сигурност во точноста и исправноста на тврдењата произјаснати во ревизорскиот извештај.

Со намера да ја потврдам актуелноста на темата на овој магистерски труд, примена на методот на примерок во процесот на ревизија, како алатка која носи економичност, ефикасност и ефективност спроведов практично истражување во реалниот свет. Истражувањето се базираше на анкетен прашалник на кој одговараа регистрирани ревизорски друштва во Р. Македонија, токму на темата на овој труд. Од сумираните и презентирани резултати од ова истражување и материјата елаборирана во овој магистерскиот труд, можеме да заклучиме и да дојдеме до еден сублимиран одговор како методот на примерок овозможува постигнување на ефикасна, ефективна и економична ревизија.

БИБЛИОГРАФИЈА (REFERENCES)

1. Andrew D. Chambers, Georges M. Selin, Beralt Vinten: Internal Auditing, Pitman Publishing, London, 1993
2. Ацески, д-р Благоја: „Сметководствен менаџмент“, Економски факултет, Прилеп, 1997г.
3. Ацески, д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко „Интерна и екстерна ревизија“, Универзитет “Св. Климент Охридски” ,Битола, 2004г
4. Чарлс Т. Хорнгрен, Гери Л. Сандем, Џон А. Елиот, Дона Р. Филбрик, „Вовед во финансиско сметководство“, превод на деветтото издание, Скопје: Магор 2010
5. Tom Lee: “Corporate Audit Theory”, Shapman and Halt, London, 1993,
6. Alvin A. Arens, James K. Loebbecks: “Auditing An integrated approach“, eighth edition, Prentice Hall International, Inc Upper Saddle River, New Jersey,USA,2000
7. Драгутин Драгоевиќ: „Перспективе развоја интерне ревизије“, СР Југославија, Новац и развој 21, СПП, Београд, 1995
8. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)Managgement Override of Internal Controls"New York, 2005
9. American Societu for Teting and materials, International "Standards Guide for Sopce of work of Forensic Dokument Ehaminers" 2005
- 10.Brekalo, Filip: “Revizija temeljnih finansijskih izvestaja – concept materiality”, Racunovodstvo i finansije, br. 3, Zagreb, mart 1996
- 11.Божиновска, Лазаревска д-р Зорица: „Ревизија“, Економски факултет, Скопје, 2001г.
- 12.Vinasco, Rocco R.: „International Auditing“, CT Publishing, Redding, California, 1995
- 13.Виторович, д-р. Богољуб, Андрич, д-р.Мирко, „Основи ревизије“, Београд, 1996.

14. Витанова, д-р Гордана, „Финансиски пазари и институции“, Економски факултет, Прилеп, 2003г.
 - a. Garrison H. Ray, Managerial Accounting, Sixth edition, Irwin, 1991
15. Griffin H. Charles, Advanced Accounting, Irwin Homewood, 1991
16. Grafikin Michael, Principles of Accounting, third edition, HBJ Publishers, 1993
17. Драгојевиќ, д-р Драгутин, „Интерна ревизија као фактор унапређења менаџмента у корпоративним организацијама“, Београд, 1997
18. Димитрова, Јанка, „Теоретско методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементација на фундаменталните концепти во ревизијата“, Магистерски труд, 2005 г.
19. Димитрова. м-р. Јанка, „Информативна функција на ревидираните финансиски извештаи на деловните субјекти од Република Македонија при мобилизирање капитал преку емисија на хартии од вредност“, докторска дисертација, 2010 г.
20. Димитрова, д-р Јанка, „Скрипта РЕВИЗИЈА (теоретски и практични аспекти)“, Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип, 2013г.
21. Ѓоргиева-Трајковска, Оливера, Колева, Б., „Анализа на финансиски извештаи“, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, 2013г.
22. Eugene F. Brigham, Lous C. Garenski, Financial management, Theory and Practise, Seenth edition, The Dryden Press, Hareourt Brace College Publishers. New York, 1994
23. Zagar Mr Katerina, Zagar Mr. Lajoš, Računovodstveni standardi, finasijski izveštaji I revizija, Progres, Zagreb, 1993
24. Zagar Mr Katerina, Zagar Mr. Lajoš, Računovodstveni standardi, finanski izveštaji I revizija, Inženersko biro, Zagreb, 1996
25. James. D. Wolfensohn, Accountants and societies serving the public interest, Accounting&Business, January, 1998,
26. Kell, Walter G., Richard E. Ziegler, William C. Boynton, Modern auditing, John Wiley & Sons, New York, 1983

27. Kovačević R., Kontrola I revizija poslovanja u organizacijama udruženog rada, Informator, Zagreb, 1987
28. Kiger, Jack E., James H. Scheiner, Auditing, Houghton Mifflin Company, Boston, USA, 1996
29. Костадиновски, Доц. д-р Александар, „Основи на финансиско сметководство“, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, 2009 г
30. McKee, Thomas E., Modern analytical Auditing, Practucal Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Books, USA, 1989
31. М-р Мирослав, Андоновски, „Ефикасноста и ефективноста на интерната и екстерната ревизија на акционерските друштва детерминирани од организациските форми, правната и асоцијативната регулатива“, Магистарски труд, 2005г
32. Николовски, д-р Пеце „Анализа и ревизија на финансиски извештаи на претепријатијата во Република Македонија во функција на економска ефикасност“, докторска дисертација, одбранета на Економски факултет- Прилеп, септември 2003 г
33. Николовски, д-р Пеце „Меѓународни ревизорски стандарди“, Економски факултет -Прилеп, 2003 година.
34. Николовски, д-р Пеце „Фискална ревизија“, Економски Факултет- Прилеп, 2007 година
35. Николовски, д-р Пеце „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет- Прилеп, 2009г
36. Несторовски, д-р Методија, „Економија на инвестициите“, Економски факултет Скопје, 2010 г
37. Петковска, д-р Татјана, „Поим и видови ревизија“, Скопје, 2010
38. Ristić d-r Zivota, Tržište kapitala, Privredni pregled, Beograd, 1990
39. Ristić d-r Zivota, Tržište novca, Privredni pregled, Beograd, 1990
40. Русевски, д-р Трајко, „Финансиско сметководство“, второ издание, Скопје, 1994г

41. РЕВИЗИЈА 1 – Институт на овластени ревизори на Република Македонија, Скопје, 2009г
42. РЕВИЗИЈА 2 – Институт на овластени ревизори на Република Македонија, Скопје, 2009г
43. Станоевски, д-р Станоил, „Контрола и ревизија“, Економски факултет, Скопје, 1998г
44. Трајкоска, д-р Гордана, „Финансиска структура и профитабилност на претпријатијата“, Економски факултет, Прилеп, 1988г
45. Taylor, Donald H. William G. Glezen, Auditing, Integrated Concepts and Procedures, fifth edition, John Wiley & Sons, USA, 1991
46. Tadijančević d-r Stjepan, Računovodstvo za menađere, progress, Zagreb, 1993
47. Томовски, д-р Серафим, „Основи на сметководството“, Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори на Република Македонија, Скопје, 1996г
48. Трајкоски, д-р Бранко, „Деловни финансии со финансиски менаџмент“, Економски факултет, Прилеп, 2002г
49. Hatherly David J., Peter C.B. Skuse, Audit Reports, Curent Issues in Auditing, Accounting & Finance Series, Chapman Publishing, London, 1991
50. Hermason, Accounting Principles, fifth edition, Irwin, 1992
51. Hogget and Edwards, Financial Accounting in Australia, second edithion, 1992
52. Horngren T. Charles, Foster George, Cost Accounting, seventh edition, Wiley, 1992
53. Hermason Roger H. Jerry R. Strowser, Robert H. Strawser, principles of auditing – An International Perspective, Mc Grow Hill, 1999
54. Hrite, Becky, John Morgan, Smart Auditing, Internal Auditor, 1999
55. Crnobrnja d-r Jelena, Finansiska analiza sa knjigovodstvom, Ekonomski fakultet Beograd, Beograd, 1988
56. Carmichael R.D.M. Venis, Auditing Standards and Procedures Manual 1990, Wiley, New York, 1989
57. Cvetanovic M., Uloga interne revizije u upravljanju preduzecem u trzisnoj privredi, Zbornik radova, Zlatibor, 1991

Закони, прирачници, списанија:

1. INTOSAI Auditing Standards, International Organization of Supreme Audit Institutions, June 1992
2. Комисија за ревизорски стандарди, Меѓународни стандарди за ревизија (превод од англиски јазик), Скопје, 2000 г.
3. Закон за ревизија на Република Македонија, „Сл. весник на РМ“ бр. 79/2005г
4. Институт на овластени ревизори на Р. Македонија ,Прирачник за внатрешна ревизија, , прв дел, Скопје, 2010 г.
5. Институт на овластени ревизори на Р. Македонија Прирачник за внатрешна ревизија, втор дел, Скопје, 2010 г.
6. Институт на овластени ревизори на Р. Македонија, Прирачник за внатрешна ревизија, трет дел, Скопје, 2010 г.
7. Закон за државна ревизија, „Службен весник на Република Македонија“, бр.65/1997
8. Институт на овластени ревизори на РМ, Прирачник – вовед во ревизорските извештаи, 2009г
9. Закон за ревизија на Република Македонија, !Службен весник на РМ“, бр. 66/2010 година
10. ПРО агенс: Проекономија, Скопје, февруари 2009
11. Комисија за ревизорски стандарди, Меѓународни стандарди за ревизија (превод од англиски јазик), Скопје, 1998
12. International Standard on Auditing (UK and Ireland) ,(ISA (Uk and Ireland)) 530 Audit Sampling and Other Means od Testing, 2000
13. Ивановски д-р Зоран, Хартии од вредност и портфолио менаџмент, Скопје, 2007
14. Институт на внатрешни ревизори, Внатрешна ревизија на Sawyer, 2003,
15. 5МСС – рамка за подготвување и презентирање на финансиските извештаи, „Сл. весник на РМ“ бр.94/04

Интернет страни :

<https://www.crm.com.mk>

<https://mk.wikipedia.org/>

<https://www.finance.gov.mk>

<https://www.cea.org.mk>

<http://www.iorm.org.mk/>

<https://www.mse.mk/>

<http://www.dzr.mk/>

<http://www.intosai.org>